

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE DIREITO**

EDNA FERREIRA DE PASMO

**O AVILTAMENTO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ANTE A CONCESSÃO DE
BENEFÍCIOS FISCAIS POR INTERMÉDIO DO CONSELHO NACIONAL DE
ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIO - CONFAZ**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
MONOGRAFIA**

**CACOAL/RO
2016**

EDNA FERREIRA DE PASMO

**O AVILTAMENTO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ANTE A CONCESSÃO DE
BENEFÍCIOS FISCAIS POR INTERMÉDIO DO CONSELHO NACIONAL DE
ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIO - CONFAZ**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *Campus* Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para grau final de bacharel em Direito elaborada sob a orientação do Professor Mestre Victor de Almeida Conselvan.

CACOAL/RO

2016

Pasmo, Edna Ferreira de.

P282a O aviltamento da legalidade tributária ante a concessão de benefícios fiscais por intermédio do Conselho Nacional de Administração Fazendário - CONFAZ/ Edna Ferreira de Pasmo – Cacoal/RO: UNIR, 2015.

76 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.

Orientador: Prof. Me. Victor de Almeida Conselvan.

1. Direito tributário 2. ICMS. 3. CONFAZ. 4. Isenções.
5. Incentivos. I. Conselvan, Victor de Almeida. II.
Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 34:336

EDNA FERREIRA DE PASMO

**O AVILTAMENTO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ANTE A CONCESSÃO DE
BENEFÍCIOS FISCAIS POR INTERMÉDIO DO CONSELHO NACIONAL DE
ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIO - CONFAZ**

Esta monografia foi julgada aprovada para obtenção do grau de **Bacharel em Direito** pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* de Cacoal, mediante apresentação à Banca Examinadora, formada por:

Professor Me. Victor de Almeida Conselvan – UNIR - Presidente

Professor Me. Bruno Milencovich Caixeiro – UNIR - Membro

Professor Me. Gilson Tetsuo Miyakava – UNIR - Membro

Cacoal/RO, 25 de fevereiro de 2016.

À minha família amada.

Agradecimentos

Esterno toda minha gratidão, a Deus que por permitir chegar a esse momento e concluir mais um ciclo em minha vida.

Agradeço ainda pessoas especiais que facilitaram o percurso, Wilson que permitiu-me “estragar” as nossas vidas por 05 anos, e ainda foi capaz de incentivar, animar, orar, cuidar e proteger, e por muitas vezes, impediu que abandonasse a caminhada.

Terezinha, mãe querida, que incentivou e muito trabalhou, poupando-me esforços na cozinha e conduzindo-me todos os dias em parte do percurso para faculdade, nunca deixou de cuidar, amar, estimular e incentivar.

Taynara, que chamou minha atenção para a possibilidade de um novo curso, revisou trabalhos, ajudou em muitos momentos, sempre com alegria, um sorriso animador e palavras de carinho.

Professor Victor, orientador que muito admiro e respeito e que tão bem conduziu esse momento. Serei sempre grata por despertar o interesse por direito tributário, apresentar doutrinadores fantásticos e tornar a matéria fácil e agradável.

Às amigas, Izabela, Carol, Jessica, Letícia, Milene e Mirlen pelo companheirismo, trocas, favores. Vocês são o que de melhor levo desses 05 últimos anos. As circunstâncias nos aproximaram. A vida foi extremamente sábia, sozinha, não teria encontrado um grupo melhor.

Márcia e Aldina, pelo socorro nessa hora.

A vocês, minha gratidão.

“O imposto é a arte de pelar o ganso fazendo-o gritar o menos possível e
obtendo a maior quantidade de penas”
John Garland Pollar

Resumo

A concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS tem sido utilizada pelos Entes Federados como instrumento de desenvolvimento econômico, com a intenção de alavancar a economia local e reduzir as desigualdades regionais. Ocorre que no sistema tributário brasileiro foi instituído o Conselho Nacional de Administração Fazendário - CONFAZ, no bojo da Lei Complementar n.º 24/74, que entre suas atribuições, está a de regular os convênios em âmbito do ICMS, que segundo normas internas, somente serão aprovados mediante unanimidade dos votos dos Estados e Distrito Federal, membros do referido Conselho. Dito de outro modo, sem convênio não pode existir a concessão de benefícios. Entretanto, sem a observância destes convênios os Entes Federados concedem os incentivos, isenções e benefícios, gerando assim, competitividade entre os Entes Federados e uma tensão nacional que, pejorativamente foi denominada Guerra Fiscal. Desta forma, tem se discutido a luz da Constituição Federal, a legalidade das concessões dos benefícios sem aprovação de convênios, por meio do CONFAZ. Neste sentido, a doutrina e a jurisprudência se divergem. Uma corrente entende ser ilegal, pois fere a Constituição e ofende princípios como do pacto federativo e da legalidade. Outra corrente, afirma que a Constituição no art. 174, autoriza a concessão dos benefícios fiscais. Desta forma, em razão do princípio da legalidade, em nome do princípio da Segurança Jurídica os acordos diretos entre Entes Federados e Empresas podem ocorrer, com objetivo único de reduzir as desigualdades regionais.

Palavras Chaves: Tributo, Guerra Fiscal, ICMS; CONFAZ; Legalidade

Abstract

The incentives, exemptions and tax benefits in respect of ICMS has been used by federal agencies as an economic development tool, with the intention to leverage the local economy and reduce regional inequalities. It happens that the Brazilian tax system was set up the National Council of Administration Fazendário - CONFAZ, in the midst of Complementary Law No. 24/74, which among its duties is to regulate agreements in the framework of the ICMS, which according to internal rules, only be adopted by unanimous vote of the States and the Federal District, said Council members. In other words, no agreement can not be the granting of benefits. However, without compliance with these covenants loved the Federated grant incentives, exemptions and benefits, thus generating competition between loved Federated and national tension pejoratively was named Tax War. Thus, it has been discussed the light of the Constitution, the legality of the beneficial concessions without approval of agreements, through CONFAZ. In this sense, the doctrine and jurisprudence to diverge. A chain considers it illegal, it hurts and offends the Constitution and principles of the federative pact and legality. Another chain, which is part , said that the Constitution in art. 174, authorizing the grant of tax benefits. Thus, due to the principle of legality, on the principle of Legal Certainty direct agreements between Federated and loved Companies may occur, with sole objective of reducing regional inequalities.

Key Words: Tribute, Tax War, ICMS CONFAZ; Legality

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ART - Artigo

CONFAZ - Conselho Nacional de Administração Fazendário

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços e Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação.

ISS – Imposto sobre Serviço de qualquer natureza

LC – Lei Complementar

MC – Medida Cautelar

MERCOSUL – Mercado Comum do Sul

RMTI - Regra Matriz de Incidência Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SV – Súmula Vinculante

Sumário

INTRODUÇÃO.....	12
1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)	14
1.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS - RMIT	14
1.1.1 Aspecto Material	14
1.1.2 Aspecto Temporal	19
1.1.3 Aspecto Espacial	21
1.1.4 Aspecto Quantitativo	23
1.1.5 Aspecto Pessoal	24
2. SEGURANÇA JURÍDICA.....	27
2.1 SEGURANÇA JURÍDICA COMO ELEMENTO DEFINITÓRIO	27
2.2 SEGURANÇA COMO FATO.....	28
2.3 SEGURANÇA COMO VALOR.....	28
2.4 SEGURANÇA JURÍDICA COMO NORMA-PRINCÍPIO	29
2.5 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR.....	36
2.5.1 Princípio da Legalidade	36
2.5.2 Princípio da Isonomia	38
2.5.3 Princípio da Capacidade Contributiva	40
2.5.4 Princípios Atinentes à Unidade Econômica e Política	42
3. GUERRA FISCAL	46
3.1 CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL DO ICMS	49
3.2 A CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS	50
3.3 A FUNÇÃO DOS CONVÊNIOS A DISCIPLINA JURÍDICA DO ICMS	59
3.4 (I) LEGALIDADE DAS CONCESSÕES ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS EM ICMS.....	62
CONCLUSÃO	69
REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO	75

INTRODUÇÃO

O presente estudo foi elaborado para atender ao requisito de conclusão do curso de graduação em Direito, oferecido pela Fundação Universidade Federal de Rondônia. O trabalho traz como tema: O aviltamento da legalidade tributária ante a concessão de benefícios fiscais por intermédio do Conselho Nacional de Administração Fazendário – CONFAZ.

A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida sob duas hipóteses. Uma negativa, no sentido de constatar se a concessão de créditos tributários a empresas privadas ofende a legalidade, vez que a lei 24/1975 e a Constituição Federal estabelecem critérios rígidos para que os Entes Federados concedam benefícios fiscais a empresas privadas e, a não observância dos critérios tem como consequência a guerra fiscal entre os estados e privilégios de pontos geográficos em detrimento de outros.

A hipótese contrária discorre no sentido da concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais não afrontar o princípio da legalidade, pois a constituição Federal concedeu aos Entes Federados maior liberdade legislativa em matéria tributária. E os benefícios fiscais são instrumentos legítimos para a redução das desigualdades regionais e, ainda, condicionar a concessão destes aos acordos, é limitar o poder dos Estados.

Tem como objetivo verificar se as políticas de concessão de benefícios fiscais ofendem o princípio da legalidade e, conseqüentemente, a segurança jurídica no tratamento isonômico ao contribuinte. O tema está predominantemente inserido em direito tributário com ramificações no direito constitucional.

Desta forma, busca-se uma análise da (i) legalidade da concessão de incentivos, benéficos e isenções fiscais em matéria de ICMS, que unilateralmente tem sido utilizado pelos entes federados, para que empresas se instalem em sua região, sob o fundamento de fomentar a economia local e diminuir as desigualdades regionais cumprindo assim um dos objetivos da República Federativa do Brasil, preconizado no art. 3º, III da CF, desta forma, ao utilizar das normas indutoras, os Estados, Municípios e Distrito Federal vêm ignorando a existência do CONFAZ, que determina a aprovação, por unanimidade, para que

ocorra a concessão de benéficos fiscais. Para a parte da doutrina, há clara ofensa ao Texto Constitucional, sobretudo ao art. 150 § 6º e, ainda, ao princípio da legalidade e da uniformidade geográfica.

Entretanto, outro entendimento tem contestado tais alegações e, com fortes fundamentos, tem demonstrado que a concessão de benefícios fiscais não ofende o texto constitucional, ao contrário, a própria Constituição autoriza a concessão em caso de redução das desigualdades regionais. Ademais, pautado em princípios constitucionais como da legalidade, da segurança jurídica, inócuo seria a ilegalidade.

Neste contexto, estuda-se o tema à luz da Legislação vigente, fundamentado nas concepções de doutrinadores consagrados no cenário nacional, além de jurisprudências das cortes superiores, com os quais se busca melhor respaldar a análise e discussão para a apresentação da presente pesquisa.

O trabalho está dividido em três capítulos, cujos quais se estruturam a partir de uma análise devidamente fundamentada, ressaltando os principais aspectos apresentados.

No capítulo I a abordagem se dá sobre a regra matriz de incidência tributária do ICMS para conhecer a norma padrão, hipóteses e consequentes de tributação.

O capítulo II tem como foco a segurança jurídica em diferentes sentidos e as limitações ao Poder de tributar. Estende-se aos princípios limitadores e norteadores da incidência do ICMS, perpassando pela conceituação, características e embasamento legal que ampara sua aplicação.

Já ao capítulo III, foi reservado ao tema Guerra fiscal, abordando as concessões, isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS, onde se verifica fortes argumentos dos doutrinadores sobre o tema em questão.

Assim, elege-se como método da pesquisa o dogmático analítico, por melhor se adequar ao tema, permitindo uma reflexão sobre a aplicabilidade da problemática.

1. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é um complexo imposto no sistema tributário brasileiro, com legislação extensa, tem previsibilidade no art. 155, inciso II, §§ 2º a 5º da Constituição Federal, perpassando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas a serem cobradas em diferentes momentos em mercadoria peculiares, seguindo com intermediações de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico, envolvendo também convênios entre os estados, por intermédio do CONFAZ, que especificam concessões de benefícios fiscais. E ainda, leis instituidoras do tributo em cada Estado, estando ainda presente em regulamentos e no bojo de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta.

Deste modo, faz-se necessário um estudo da regra matriz de incidência tributária deste tributo, frente à Lei Complementar n.º 87/1996, Constituição Federal – CF (1988) e demais diplomas legais, bem como observando entendimento das Cortes superiores.

1.1 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS - RMIT

Discorrer sobre a regra matriz de incidência tributária (RMTI) do ICMS requer um entendimento sobre os aspectos que a determinam, devidamente fundamentado pelos dispositivos legais que os amparam, como descritos a seguir.

1.1.1 Aspecto Material

A materialidade do ICMS está prevista no art. 155 da Constituição Federal, que descreve sua incidência nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Sabe-se que o ICMS é um tributo não cumulativo, predominantemente fiscal. O art. 155, § 2º, III da CF estabelece que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, permitindo, desta forma, o uso com função extrafiscal, entretanto, instituiu limitações a extrafiscalidade, atribuindo ao Senado Federal competência para fixar alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, com o objetivo de inibir ações fraudulentas que o tratamento diferenciado pode proporcionar.

O fato gerador do ICMS é descrito na Lei Complementar 87/1996, conhecida como Lei Kandir e sua elaboração foi preconizada na constituição, cabendo o referido diploma legal estabelecer normas gerais, especialmente sobre o fato gerador. Desta forma, convém analisar o artigo 2º da referida Lei que determina em seu inciso I sobre os bens, produtos e serviços tributáveis e não passíveis de tributação: “as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

Podem-se definir operações relativas à circulação de mercadorias, os atos ou negócios, independente de sua natureza jurídica, que aludem à circulação de mercadorias, salientando que, devem importar em mudança da propriedade, dentro do movimento econômico que alcance o processo da fonte ao consumidor.

O simples ato ou negócio jurídico não é fato gerador do tributo, sendo imprescindível para que o mesmo seja gerado o deslocamento da mercadoria como ato de execução da operação comercial. Havendo a circulação, é devido o imposto.

Compreende mercadoria, coisas móveis, ou seja, bens corpóreos que tem valor em si, e não mera representatividade, neste sentido, aduz Machado (2004, pag. 342): “não é devido ICMS as coisas em sentido estrito, no qual não incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros”. Entretanto vem ocorrendo calorosa discussão no que tange a tributação de ICMS de *softwares* e ao julgar a ADI 1.54 MC, o STF manteve lei estadual do Estado do Mato Grosso que determinava a incidência de ICMS mesmo nas “operações eletrônicas de dados”. Entendeu-se que o avanço da tecnologia reflete na interpretação do texto constitucional, sendo assim, “download de softwares ou de músicas equivale a sua compra em CD, mas ainda não foi apreciado o mérito”.

Para Machado (2004, p. 387) “mercadoria são as coisas móveis destinadas ao comércio. São coisas adquiridas pelo empresário para a revenda, no estado em que as adquiriu ou transformadas, e ainda aquelas produzidas para a venda.” Ou seja, a principal característica da mercadoria para fins de tributação do ICMS é a destinação, logo não são consideradas mercadorias as coisas utilizadas pelo empresário para o funcionamento de seu estabelecimento.

Também o STJ consolidou posição nesse sentido através da Súmula 166: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” Compreendendo que é indispensável o caráter mercantil para ocorrer a incidência tributária.

O artigo 3º, VII da LC n.º 87/1996 isenta de tributação nas operações internas relativas a *leasing*, visto não transmitir propriedade do bem. Não configuram também operação de circulação de mercadorias as transferências patrimoniais decorrentes de integralização de capital ou de cisão, incorporação, fusão ou transformação de empresas.

O STF na Súmula Vinculante de n.º 32 decidiu que o “ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistros pelas seguradoras”, desta forma, não ocorre tributação nos bens que as seguradoras vendem para minimizar seus prejuízos no pagamento ao segurado.

A Lei Kandir, em seu Art. 2º, inciso II, também institui ICMS sobre serviços de transporte, como pode ser constatado: “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”.

Incide o tributo sobre o transporte oneroso de passageiros, bens, mercadorias e/ou valores, clarividente que o fato gerador do tributo é o serviço de transporte, e que o mero transporte não está sujeito à cobrança do imposto e nem o transporte gracioso pode ser tributado, por não constituir um serviço e por não haver um valor a ser exigido, da mesma forma, não incide em tributo de ICMS o transporte de carga própria,

Sendo tributáveis os transportes, intermunicipais, interestaduais e mesmos aqueles iniciados do exterior com destino final no Brasil, entretanto veda a cobrança quando o serviço inicia no Brasil e termina no exterior, com o claro intuito de proteger o produto nacional, tornando-o mais competitivo no mercado internacional.

Não incide sobre o “transporte de energia elétrica pelas linhas de transmissão”. E também não pode ser cobrado no transporte aéreo internacional de cargas, assim decidiu o STF na ADI 1600.

Sobre a tributação de serviço de meios de comunicação, aduz a legislação complementar ora estudada: “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. (LC n.º 87/96).

O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, ou seja, sobre a relação de interlocução remetente-destinatário. O imposto estadual incide sim, como é de ver do seu próprio *nomen iuris*, sobre a prestação onerosa de todo e qualquer serviço de comunicação de qualquer natureza.

Nesse sentido, leciona o Professor Carrazza:

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. [...] São irrelevantes, para fins de ICMS, tanto a transmissão em si mesma considerada ('relação comunicativa'), como o conteúdo da mensagem transmitida. (CARRAZZA, ROQUE ANTÔNIO, 2008, p. 115)

Só há incidência do ICMS quando se completa o negócio jurídico oneroso entre prestador e tomador do serviço, isto é, quando o contratante, tomador do serviço, é cobrado por ter disponíveis os meios aptos e necessários à comunicação individualmente.

Entende o STJ que incide ICMS sobre a tarifa de assinatura mensal de telefonia, na transmissão de sinal de TV a cabo e via satélite, no entanto não incide nos serviços de provedores e acesso a internet, conforme Súmula 334 do STJ.

Convém salientar que, não é tributável a atividades meio realizadas e cobradas com autonomia, àqueles serviços considerados preparatórios, acessórios e auxiliares que configurarão serviços comuns não sujeitos a ICMS. Neste sentido, foi editada a súmula 350 pelo STJ: “O ICMS não incide sobre serviço de habilitação de celular”.

Ainda é tributável mercadoria ou bem importados, nos seguintes termos:

§ 1º O imposto incide também:

- a – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- b - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. (BRASIL, 1988)

Esse dispositivo legal foi previsto na Emenda Constitucional n.º 33 de 11.12.2011, que alterou a redação ao artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea, “a”, contrariando a súmula 660 do STF e entendimento da Suprema Corte que era pela não incidência do ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica não contribuinte do ICMS, entretanto, admitia a incidência do referido imposto na importação de bens destinados a ativos fixos, se realizada por comerciante ou industrial.

A partir da Emenda Constitucional, o ICMS passou a incidir sobre toda e qualquer importação, mesmo para aqueles que não exercem atividades ligadas ao comércio e à indústria, criando assim, uma anomalia constitucional, fugindo excepcionalmente, nesse caso, do caráter mercantil.

Faz-se necessário esclarecer que, “a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior” diz respeito à efetiva operação de importação, não alcançando o ingresso físico temporário sem intuito de integração do produto a economia local, como em caso de exposição de mercadoria ou trânsito pelo território brasileiro.

Sobre produtos semielaborados, a Lei Complementar n.º 87/96 preconiza que tais mercadorias são tributáveis, nos seguintes aspectos descritos e nas situações elencadas:

- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (LC n.º 87/96)

O § 3º do art. 155 da CF/88 determina ser tributável pelo presente imposto as operações relativas à energia elétrica, e segundo entendimento sumulado do STJ: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”, devendo o cálculo ser realizado sobre o valor

consumido e não sobre eventual reserva de potência. Entretanto não é devido à cobrança no “transporte” pelas linhas de transmissão e distribuição de energia.

Não poderá o legislador definir como hipótese de incidência do ICMS, operações que destinem a outros Estados, petróleo e combustíveis líquidos e gasosos deles derivados e energia elétrica. Pretende-se tal imunidade e aos mesmos motivos políticos que mantiveram durante muito tempo tais mercadorias sujeita ao denominado imposto único, vale dizer, excluídas da incidência do imposto sobre vendas e consignações e, depois, do imposto sobre circulação de mercadoria: § 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Em relação ao aspecto material da regra matriz de incidência tributária do ICMS, pode-se afirmar que o fato gerador do referido tributo é a prática de um negócio jurídico oneroso, de caráter mercantil em que ocorra a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação.

1.1.2 Aspecto Temporal

O aspecto temporal está relacionado com o momento em que o fato gerador foi praticado, fazendo surgir a obrigação tributária, determinando assim a exigibilidade do tributo.

A Lei Complementar n.º 87/96, considera em seu art. 12 que “ocorrido o fato gerador do imposto no momento, I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, ou seja, os momentos em que se considera ocorrido o fato gerador para fins de cobrança.

O texto legal não deve ser interpretado de forma extrema, e sobre o assunto aduz Paulsen (2014, p. 887): “Para a configuração do fato gerador do ICMS deve haver título jurídico que justifique a saída. Assim, a circulação deve ser jurídica, implicando transferência de propriedade”. Nos casos em que o título jurídico não implica a transferência de propriedade, como nos casos de locação ou comodato, não há fato gerador do ICMS. No que concerne ao comodato, o STF editou a seguinte Súmula: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de

comodato". Desta forma, o momento tributável é circulação de mercadoria, com mudança de propriedade.

Seguindo o entendimento, o STJ editou Súmula 166, cujo teor: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Também ocorre o fato gerador, sendo devido à tributação, em fornecimento de alimentos como o descrito na LC n.º 87:

- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável. (LC n. 87/96, Art.12, II)

Nesses aspectos, verifica-se fornecimento de serviço conjuntamente com mercadoria e, não sendo de competência do município, incide em ICMS.

Na aquisição de bebidas e alimentos em bares e restaurantes, há a prestação de um serviço pelo restaurante em conjunto com a venda de mercadorias. Como o serviço não está na lista anexa à LC 116/2003, que determina a incidência de ISS, haverá incidência o ICMS sobre o valor total da operação. Nesse sentido, a Súmula 163 do STJ assegura que "o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação".

Sobre o momento da incidência do ICMS na importação, assim determina a lei em comento: "IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior".

O dispositivo determina que o fato gerador ocorra no momento do desembaraço da mercadoria, tendo o STF publicado a Súmula n.º 661, segundo a qual "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro".

Em caso de importação, o ICMS pertence ao Estado onde se localiza o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, e não ao do referido desembarque.

Sobre os aspecto temporal da regra matriz de incidência é possível concluir que, em regra, o momento da tributação ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e, em caso de importação, na entrada da mercadoria no país, no exato momento da liberação alfandegária.

1.1.3 Aspecto Espacial

O aspecto espacial ou territorial delimita o lugar para cobrança do ICMS. Há divergências sobre onde deve ser feito o pagamento do imposto, se na origem ou no lugar de destino, de modo ser necessário identificar o local em que se realiza o fato gerador para saber qual o Estado membro possui competência para a cobrança do tributo.

Segundo ensinamento do professor Sabagg (2014), nas operações intraestaduais o ICMS compete ao Estado em que se realizou a operação. Se esta ocorrer no Distrito Federal - DF, tem-se operação intradistrital, o imposto caberá ao DF.

Assim estabelece a Lei Complementar n.º 87/96:

Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) O do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador. (LC n.º 87/96)

Nas operações de importação, o ICMS cabe ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, mesmo que o bem haja ingressado no território nacional por Estado diverso do destinatário, determinando a Lei Kandir, no art. 11, IV – “tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário”.

Nas operações interestaduais, o ICMS tem uma sistemática típica, dependendo da atividade exercida pelo destinatário, isto é, o consumidor final da mercadoria se contribuinte ou não, o imposto será devido a um ou outro Estado membro, ponderemos luz da Constituição Federal. Analisando o Art. 155, § 2º, VII, “b”, CF/88 compreendemos que, sendo o destinatário da mercadoria não

contribuinte, ou seja, pessoa física, o imposto será devido na integralidade ao Estado de origem da operação, devendo ser calculado pela alíquota interna.

O Art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII, CF estabelece, entretanto, sendo contribuinte o destinatário da mercadoria, o imposto será devido aos Estados de origem e de destino, incidindo duas vezes, assim, cobra-se o imposto no Estado de origem pela alíquota interestadual, o lançamento ocorre na saída da mercadoria ou no início da prestação dos serviços pelo estabelecimento de origem e, de outro modo, cobra-se o imposto no Estado de destino pela diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, sendo o lançamento na entrada da mercadoria ou na utilização dos serviços pelo estabelecimento destinatário.

Referente à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, a doutrina clássica defende que tais atividades devem ser onerosas, pois a prestação de serviços gratuitos não gera a incidência tributária, acrescenta ainda que, no transporte da mercadoria em parcelas, o fato gerador considera-se realizado na data em que se efetivar a saída do primeiro componente. Assim determina a LC n.º 87/96, em seu art. 11:

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

- a) onde tenha início a prestação;
- b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária. (LC n.º 87/96)

Vale a ressalva da aplicação da Súmula 166 do STJ que dispõe: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Quanto à prestação de serviço de comunicação, também sofrem a incidência tributária do ICMS, conforme determina o §. 2º, III, do Art. 11 da Lei Complementar n.º 87/96, “desde que tal definição tenha sido adotada, parcial ou integralmente, pela lei estadual ou distrital”.

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago. (Art. 2º, LC n.º 87/96)

Assim, o artigo 11 do diploma legal, ora estudado, define o local da operação ou da prestação para o efeito da cobrança do imposto, bem como, define o estabelecimento responsável pelo suprimento da obrigação, quais sejam, nas operações de importação é devido o tributo o Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do Serviço.

Nas operações interestaduais, se o destinatário não for contribuinte, o imposto é devido integralmente ao Estado de origem. Sendo contribuinte, cobra-se na saída da mercadoria e paga-se também a diferença de alíquota interna ao Estado de destino.

1.1.4 Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária diz respeito ao quanto é devido ao Fisco, a título de tributo, pelo sujeito passivo com a concretização do fato gerador. E está relacionado ao conjunto de informações legais, contidas na hipótese de incidência, que demonstram com exatidão o conteúdo pecuniário da obrigação tributária e vem expressa pela conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Segundo o art. 155 da Constituição Federal, haverá alíquotas interna e externa aplicáveis na base de cálculo da hipótese de incidência do tributo. A primeira delas é utilizada nas operações internas, ou seja, nas operações efetuadas dentro de um mesmo estado, enquanto que a última é utilizada nas operações externas, que são divididas em interestadual, ou de exportação.

As alíquotas interestaduais são estabelecidas por Resolução do Senado Federal, sendo devido valores de 7% ou 12% da mercadoria, conforme origem e destino. Para produtos importados fica estabelecida em 4%. Já as alíquotas internas são fixadas pelos Estados, normalmente no patamar de 17% ou 18% para circulação de mercadoria, havendo exceção, em razão da essencialidade para alguns produtos assim considerados, sendo menor a incidência para os considerados essenciais para o ser humano e maior, o percentual para os considerados supérfluos.

A alíquota de ICMS incidente sobre energia elétrica e de comunicação é em regra de 25%. A base de cálculo do ICMS, em regra é o valor da operação, conforme determina art. 13 da LC 87/96. Sendo o referido imposto é calculado por dentro do preço da mercadoria.

Contabilizam-se na base de cálculo as despesas recebidas do comprador, ou a estes debitadas, e ainda, os descontos condicionais concedidos pelo vendedor, mas não se incluem os descontos incondicionais. Entende-se por condicional o desconto cuja concretização depende de um evento futuro e incerto. E incondicional o desconto efetivado no momento da operação, conforme orientação na súmula 475 do STJ: “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

Segundo ensinamento de Machado (2008):

Não havendo indicação do valor da operação, ou não sendo determinado o preço do serviço, a base de cálculo será, respectivamente:

- a) O preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista no local da operação, ou da região, se inexistente o primeiro, e,
- b) O valor corrente do serviço no local. (MACHADO, 2008, p. 349)

Nesse sentido, verifica-se que a base de cálculo fixada para o valor do ICMS a ser cobrado varia de acordo com a essencialidade da mercadoria, levando em consideração o aspecto espacial em que a mesma está sendo realizada.

Assim, o aspecto quantitativo determina a alíquota e base de cálculo do imposto. Cabe ressaltar que a alíquotas de produtos importados é de 4% sobre o valor da mercadoria, nas operações interestaduais. Cabe ao Senado Federal, por Resolução, estabelecer a alíquota entre 7% ou 12%, a depender da essencialidade do produto tributado. E nas operações internas, o próprio Estado regulamenta o percentual a ser tributado, discricionariamente de 17% ou 18% do valor do produto tributável.

1.1.5 Aspecto Pessoal

Esse aspecto estabelece quem figura nos polos do ICMS, ou seja, a quem é estabelecida a competência para instituir e cobrar o referido imposto e quem deve pagar.

O art. 155 da CF fixa o sujeito ativo, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS. Observe-o:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

O ICMS é imposto estadual, instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa parcela significativa da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico, incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade, e nos termos do art. 155, § 2º, I, CF, temos um tributo real, no qual as condições da pessoa são irrelevantes e ainda, proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal.

Quanto ao sujeito passivo, preconiza o art. 155 da Constituição Federal, que competirá à lei complementar a definição dos contribuintes. Veja-o:

[...]
§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
[...]
XII – cabe à lei complementar:
a) Definir seus *contribuintes*.
(BRASIL, 1988)

O sujeito passivo do ICMS poderá ser, consoante ao disposto no art. 4º da Lei Complementar n.º 87/96:

- a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) importadores de bens de qualquer natureza;
- c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- d) prestadores de serviços de comunicação. (LC n. 87/96)

Além dos sujeitos passivos mencionados na referida lei complementar, prevê a possibilidade do responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo de figurar no polo passivo da relação jurídica, sem que tenha realizado o fato gerador, conforme disposto art. 121, parágrafo único, II, do CTN- Código Tributário

Nacional. A própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou “para frente”, ou ainda, Substituição Regressiva ou “para trás” em que ocorre a escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo em momento anterior ou posterior da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, entende-se que o aspecto pessoal define o polo ativo, no caso, o Estado ou Distrito Federal que tem a capacidade para instituir o ICMS e o sujeito passivo, ou seja, o comerciante que praticou a relativa à circulação de mercadoria.

2. SEGURANÇA JURÍDICA

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil traz em seu bojo uma proteção às normas jurídicas, neste sentido passa-se a analisar os aspectos desta proteção.

2.1 SEGURANÇA JURÍDICA COMO ELEMENTO DEFINITÓRIO

Segurança jurídica faz referência ao elemento de definição do direito, é condição estrutural do ordenamento jurídico, elemento inerente ao próprio direito, visa a afastar o arbítrio e garantir a igualdade.

Neste sentido muito autores fazem referência à segurança jurídica, dentre eles destacamos: Bobbio (apud AVILA, 2014) para quem não se pode sequer imaginar a existência de um ordenamento sem que subsista uma garantia mínima de segurança. Fuller (apud AVILA, 2014, p. 120) aduz que, “sem segurança jurídica simplesmente não se pode falar em direito.” Radbruch (apud AVILA, 2014) assevera que a segurança jurídica é elemento que compõe o núcleo do direito sem o qual este não se caracteriza. No entendimento de Recasén Siches (apud AVILA, 2014) é uma qualidade sem a qual não pode haver Direito, nem bom, nem mau, nem de nenhuma espécie.

Ávila (2014, p 120) definiu como “elemento da metalinguagem doutrinária, e não uma norma sobre a qual ela se verte”. Vale ressaltar que, segurança jurídica não é uma norma, mas um elemento de um conceito.

Para Sampaio Junior (2014) o direito é claro e delimitado e, a segurança jurídica cria condições de certezas e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor dos próprios atos e dos atos dos outros, ou seja, proporciona condições de previsibilidade dos atos jurídicos.

No mesma perspectiva anuncia Silva (2001, p. 431) que a segurança jurídica se funda, justamente, no “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”.

Resta afirmar, que a segurança jurídica como elemento definitório está relacionada com a convicção de que a norma jurídica instituída é digna de confiança, que todo ato praticado em sua vigência esta minimamente assegurada,

possibilitando previsibilidade do que pode ocorrer no futuro. Para que seja possível, esse sentimento de segurança o ordenamento jurídico deve apresentar certa estabilidade.

2.2 SEGURANÇA COMO FATO

Se observados os ensinamentos de Ávila (2014), a segurança jurídica está relacionada a um estado de fato, a uma realidade concreta, fática, existente, não se refere à previsibilidade ou a um comportamento que deva ser adotado ou a um ideal que deve ser atingido. Significa a possibilidade de prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou comportamentos, se saber antecipadamente, e de fato o que vai ocorrer. Segundo Ávila (2014, p. 122) “trata-se de uma concepção *jus-realista* de segurança jurídica”, *que pressupõe um conceito* descritivo.

Neste sentido, Marinone discorre sobre a importância da estabilidade do ordenamento jurídico, sendo imprescindível de continuidade das normas jurídicas, para que estabeleça a segurança jurídica.

[...] a segurança jurídica reflete a necessidade de a ordem jurídica ser estável. Esta deve ter um mínimo de continuidade. E isso se aplica tanto à legislação quanto à produção judicial, embora ainda não haja, na prática dos tribunais brasileiros, qualquer preocupação com a estabilidade das decisões. Frise-se que a uniformidade na interpretação e aplicação do direito é um requisito indispensável ao Estado de Direito. Há de se perceber o quanto antes que há um grave problema num direito variável de acordo com o caso.

(Disponível em <http://www.ufpr.academia.edu/LuizGuilhermeMarinoni>)

Assim, a segurança jurídica como fato refere-se à materialidade da norma, e reflete a necessidade das decisões prolatadas no Poder Judiciário e também a legislação ser estáveis, devendo utilizar um critério mínimo de determinabilidade e previsibilidade,

2.3 SEGURANÇA COMO VALOR

A segurança jurídica pode fazer se compreendido como um estado desejável, como aquele almejado, probo a ser buscado, entretanto não por especificamente por uma imposição normativa. Neste sentido, (ÁVILA, 2014, p. 122) entende que, “a

expressão segurança jurídica denota um juízo axiológico concernente àquilo que se julga bom existir de acordo com determinados sistema de valores”.

Para Torres (1999) a segurança jurídica é um valor substancial da vida humana, podendo representar um ideal de política, de direito, um ideal de justiça, e um ideal político. Entretanto, os valores devem ser concretizados, como finalidade das normas jurídicas, cabendo ao intérprete dirigir a aplicação das normas segundo os valores que a sociedade quer ver concretizados.

Desta forma, a segurança jurídica como valor, parte de uma visão abstrata, de juízo axiológico inerente ao ser humano, mas com finalidade a concretização destes valores, por meio da aplicabilidade das normas jurídicas.

2.4 SEGURANÇA JURÍDICA COMO NORMA-PRINCÍPIO.

Segundo o professor Ávila (2014,), a segurança jurídica como norma está relacionada com a prescrição para adoção do comportamento destinado a assegurar a realização de uma situação de fato de maior ou menor difusão e a extensão da capacidade de prever as consequências jurídicas do comportamento, havendo uma clara diferença entre segurança jurídica enquanto fato, que é a capacidade de prever uma situação de fato, que também diferencia da segurança como valor, neste aspecto é a manifestação de aprovação ou desaprovação a respeito da segurança jurídica.

Desta forma, faz-se necessário compreender que o *estado de fato* é indicador da possibilidade do cidadão antecipar efeitos jurídicos de atos presentes, enquanto o *estado norma* prescreve a instituição e aplicação de normas sejam realizadas de maneira a incrementar a capacidade do cidadão antecipar efeitos jurídicos futuros de atos presentes.

Vale salientar, que existe uma interdependência entre eles ou hierarquia valorativa, na verdade, mantem uma necessária correlação. Neste sentido, afirma Ávila:

De um lado, a segurança jurídica, como norma também representa uma valoração legislativa positiva, consubstanciando, assim um valor. Ela, igualmente, pressupõe a possibilidade de realização de um determinado estado de fato. Do outro lado, a segurança jurídica, como situação de fato, também envolve um tipo de valoração positiva, e nesse aspecto, incorpora tanto os aspectos valorativos, quanto os normativos. (ÁVILA, 2014, p. 128)

Não se pode negligenciar o aspecto definitório de segurança jurídica, que desse modo, pressupõe a valoração científica da segurança jurídica como princípio jurídico.

A diferenciação analítica das várias formas de ponderar a segurança jurídica não elimina o seu relacionamento concreto ou mesmo a sua inter-relação semântica.

Quanto que, reversamente, a interdependência conceitual não afasta a diferenciação analítica dos conceitos estudados. Neste sentido, ao tratar de um objeto sob igual ou diferente ponto de vista tem-se que a limitação do objeto é pressuposto para sua compreensão.

Com isso entendido, passa-se a análise de segurança jurídica na qualidade de princípio, isto é como prescrição, dirigida aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na cognoscibilidade. Neste sentido, Melo (2005) afirma que os princípios embasam a construção de qualquer sistema.

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELO, 2005. p 912)

Como princípio jurídico, a segurança deve ser diferenciada das regras, pois estas descrevem o que é permitido, proibido e obrigatório, sendo formada por uma hipótese a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição que caracteriza a imputação normativa, sendo caracterizado pelos aspectos nos quais pode se verificar a conduta a ser adotada, assim a hipótese deve se verificada o aspecto material, temporal, espacial, aspecto pessoal, aspecto quantitativo. Dito de outro modo, a expressão regra matriz de incidência designa os elementos essenciais da regra de tributação. Os princípios tem a finalidade de permitir a identificação e o conhecimento aprofundado da sua unidade irreduzível mediante a apresentação de uma esquematização formal operativa e prática.

Os princípios jurídicos são normas que estabelecem um estado ideal de coisas para cuja realização é necessária a adoção de comportamento que provocam efeitos que contribuem para sua promoção, desta forma é correto afirmar que envolvem um fim, que se refere ao estado da coisa e os meios, condutas necessárias à sua promoção. E, para atingir o fim é necessário escolher comportamento cujos efeitos contribuam para a sua promoção.

O procedimento de interpretação e de aplicação de princípios abrange, primordialmente, o exame da correlação entre o estado da coisa, efeitos e condutas. Os elementos a serem considerados e comprovados são, diferentes dos estabelecidos na regra, assim os princípios não precisam de um parâmetro modelador que permita identificar e conhecer seus elementos estruturais, isto é, aqueles elementos sem cuja identificação e sem cujo conhecimento, não podem ser racionalmente compreendidos e aplicados. Então uma característica fundamental do princípio é sua subjetividade, tornando impossível a objetividade no trato com os princípios.

Neste sentido, aduz Carvalho (2008, p. 104): “e não há de causar desalento em ninguém que nós não possamos dar um cunho de objetividade aos princípios. Isso nunca ocorrerá, senão eles deixariam de ser princípios.”

Convém esclarecer que se o conceito de objetividade for entendido como semântico, segundo o qual a objetividade é algo externo ao sujeito, apreensível mediante descrição, nestes termos, os princípios não podem ser analisados com objetividade, pois envolvem análise de efeitos e finalidades, não podendo ser antecipadamente descritos.

Mas, se analisado no aspecto da objetividade metafísica, que se manifesta quando há algo real no mundo, independentemente até do seu conhecimento e da objetividade lógica, que surge quando há consciência formal e ausência de vagueza nas proposições, procura-se outro conceito verificável quando houver capacidade de controle relativamente aos elementos e ao funcionamento de determinada espécie normativa. Nestes termos pode-se falar em objetividade no trato com os princípios jurídicos, denominada objetividade discursiva ou metodológica, fundamentada na neutralidade e na igualdade do proceder interpretativo e aplicativo.

É imprescindível que, na busca da objetividade discursiva no trato dos princípios, sejam analisados cada um dos elementos estruturais para que seja

possível verificar as condutas a serem adotadas, a fim de promover o estado de coisas cuja realização é por aqueles determinados.

Devem ser observados: o aspecto finalístico que, por obvio, determina a finalidade; o aspecto material, em que se verifica qual o sentido atribuído ao estado de coisa; o aspecto objetivo, ao que o objeto se refere e, subjetivo, quem lhe serve como parâmetro; o aspecto temporal, qual o momento considerado; o aspecto quantitativo, em que medida deve ser atingido; os aspectos instrumentais, aspecto material, quanto aos meios, qual a conduta necessária para a promoção do fim e, o aspecto subjetivo, quem deve adotá-la. Desta forma, pode-se afirmar que em razão da estrutura normativa dos princípios, não existe uma hipótese e uma consequência, tem-se um fim e os meios necessários à sua promoção. A segurança Jurídica é um princípio norma, pois estabelece um fim ao direito.

Segundo Ávila (2014), a configuração de alguns princípios tem contribuído para a insegurança no plano metateórico científico, quanto no plano teórico da proibição de arbitrariedade científico. Neste sentido no entendimento do autor alguns questionamentos são necessários para plena compreensão de segurança jurídica. Entende o doutrinador:

Em se tratando de segurança jurídica, algumas indagações são essenciais para a compreensão: Segurança em que sentido? Aspecto finalístico material; Segurança de que? Aspecto finalístico objetivo; Segurança de quem? Aspecto finalístico subjetivo; Segurança a se realizada quando e a ser aferida quando? Aspecto finalístico temporal; Segurança em que medida? Aspecto finalístico- quantitativo; Segurança como? Aspecto instrumental- material; Segurança por quem? Aspecto instrumental-pessoal. (ÁVILA, 2014, p.138)

Ainda, devem ser acrescidos outros questionamentos para que melhor compreender o conteúdo normativo de segurança Jurídica, quais sejam: Segurança em que sentido: Como cognoscibilidade? Ou como determinação? Como confiabilidade ou como imutabilidade? Como calculabilidade ou previsibilidade? Previsibilidade relativa ou absoluta? Segurança de que – Cognoscibilidade, confiabilidade ou calculabilidade de uma norma geral, de uma decisão, da ciência do direito, do direito, da conduta própria, da conduta alheia, da omissão de fato ou da consequência normativa? Do direito como atividade argumentativa?

Essas indagações adicionadas a outras tem como objetivo demonstrar que o problema da segurança jurídica e dos princípios jurídicos em especial os materiais, depende de progressivas especificações dos seus vários aspectos.

Pela complexidade, alguns autores entendem que a segurança jurídica é algo impossível de ser buscado, utópico, uma ilusão, um mito, entretanto outros defendem como possível sendo possível atingir.

Podemos citar como exemplos, Frank (apud ÁVILA, 2014) que entende ser a segurança jurídica um mito ou uma ilusão básica, que decorre de um sentimento infantil do homem de substituir o sentimento de segurança paterna por uma instituição poderia aparentemente lhe trazer similar efeito. Segundo ele:

Porque os homens buscam uma certeza irrealizável no direito? Dizemos nós, eles ainda não abandonaram o desejo infantil de um pai de autoridade, e inconscientemente tentaram encontrar no Direito um substituto para aqueles atributos de firmeza, convicção, certezas e infalibilidade ao pai na infância. (FRANK, apud AVILA, 2014, p. 130)

Em sentido contrário, Bobbio (apud Avila, 2014) entende a segurança jurídica como algo possível, havendo um caráter de elementos constitutivos da própria ideia do direito. No juízo do professor Ávila (2014), os autores estão fazendo asserções relativamente a objetos distintos. O primeiro jurista se refere a segurança jurídica como dever de buscar um ideal de certeza absoluta ou previsibilidade total, garantida apenas por meio de uma aplicação definitiva e certa, o segundo está se referindo ao dever de atingir um ideal de certezas relativa ou de calculabilidade em elevado grau. Assim um se refere a segurança jurídica, na dimensão estritamente pessoal, como fato no plano do ser, ou seja, como a capacidade de prever exatamente e em concreto aquilo que irá ocorrer, enquanto o outro analisa a segurança jurídica, na dimensão social e histórica da norma, no dever ser, no que tange a um estado de fato possível de ser atingido.

Desta forma, fica demonstrado que sem mencionar o processo analítico de redução de ambiguidade o princípio da segurança jurídica pode ser manipulado de forma arbitrária e ademais, pode suscitar discussões inúteis, uma vez que a expressão “segurança jurídica” é extremamente vaga, em virtude do alto número de objetos que são intrinsecamente incertos para incluir ou não a e ainda ao grau de indeterminação do conjunto de propriedades que conotam tais objetos. Assim,

clarificante que sem o processo de redução da ambiguidade não há como imprimir condições de realização e nem como tratá-lo com as exigências de clareza e de precisão do discurso científico.

Sem indagar os vários aspectos de segurança jurídica é impossível compreender o seu sentido e o seu alcance, estando propenso a conceitos incoerentes, incompletos e vagos, como podemos verificar a seguir no conceito estabelecido por Cavalcanti Filho, Pintore e Jori: (apud ÁVILA, 2014, p. 132) “A segurança jurídica é a possibilidade de o sujeito conhecer, antes de agir, qual é a valoração das próprias ações que será dada pelo ordenamento jurídico.” O conceito elaborado é importante, mas falta aos olhos de Ávila, (2014, p. 135) incompleto. Faltou especificidade nos aspectos já comentados, desta forma, o conceito de segurança jurídica precisa ser progressivamente especificado, “sob pena do conceito de segurança jurídica ser um instrumento de insegurança jurídica.”

O princípio de segurança jurídica apresenta estrutura finalística como os demais princípios, entretanto possui elementos que distinguem dos demais princípios e também das regras: pressupõe, pois, a intermediação de uma realidade jurídica, ou seja, para sua aplicação é preciso, portanto, relacionar um elemento normativo com um elemento fático, dito de outro modo, uma norma com um fato, por exemplo: uma regra de tributação prevê, em sua hipótese, a descrição de um fato cuja ocorrência faz ocorrer a obrigação tributária.

Nos princípios materiais, a sua aplicação exige correlação entre os efeitos de uma conduta e o estado de coisa que, para a realização, é necessário a adoção de comportamento que contribuam para a sua promoção. Havendo correlação, também de um elemento normativo com elemento fático, ou seja, de uma norma com um fato. Desse modo, o princípio material opera uma realidade que é objeto de normatização. Com o princípio da segurança jurídica ocorre algo sutilmente distinto.

A aplicação do princípio da segurança jurídica exige a sua relação com uma realidade jurídica, a sua aplicação implica o confronto de uma norma de segurança jurídica com outra norma, seja administrativa, legal ou judicial. Assim, deve verificar se a norma inferior está alinhada ao princípio da segurança jurídica. Neste sentido, Ávila (2014) minudencia:

É preciso verificar se a norma está de acordo com o princípio da segurança jurídica, por exemplo, se a norma legal é ou não retroativa, se a lei contém

regras de transição, se o ato normativo não extrapola a lei que visa a interpretar, se a sentença preservou a legítima expectativa do cidadão... É preciso verificar a compatibilidade de uma norma inferior com o princípio da segurança jurídica. (ÁVILA, 2004, p. 134)

O princípio em comento se refere à determinada configuração do caso concreto por meio de instituições jurídicas, a “sua aplicação não envolve a análise da subsunção de um pressuposto de fato a uma norma, mas o contraste entre uma norma quer seja ela, uma aplicação de uma norma”. (NOVOA, 2000, apud ÁVILA, 2014, p. 134).

A distinção entre o princípio da segurança jurídica e o princípio material, está na interposição de uma norma entre a norma superior e a realidade fática, enquanto o princípio material exige a correlação entre os efeitos de um comportamento e o estado de coisas que este determina realizar. O princípio da segurança jurídica exige a correlação entre os efeitos de um comportamento e o estado de coisas que é que de fato se materializa.

É importante salientar que o objeto da segurança jurídica é a configuração do direito ou do direito como instrumento para configuração da realidade e não a configuração da realidade e sua função é servir de instrumento de realização de princípios ou de direitos.

Finalmente, o princípio da segurança jurídica, não tem a mesma rigidez e exatidão dos princípios materiais, assim, a “configuração de cada elemento nunca é sim ou não, porém, sempre mais ou menos”. (ÁVILA, 2014, p. 138). A segurança de orientação pressupõe cognoscibilidade das normas da qual depende a quantidade de informações fornecidas ao destinatário. Entretanto, informações em excesso provocam complexidade e, conseqüentemente, não orientam. Ou seja, informações insuficientes não guiam comportamentos e por isso, também não orientam. Ademais, a presença de um elemento sempre será coordenada com a de outro e para cumprir os seus deveres de proteção o Estado precisa dispor de instrumentos normativos e informativos, todavia, quanto mais lançar mão desses instrumentos, mais irá limitar o exercício da liberdade individual. “Se proteger demais, limita; se proteger de menos, não garante.” (ÁVILA, 2014, p. 135)

Assim, compreende-se que, embora estruturados, os elementos que integram a segurança jurídica devem ser individualmente medidos e conjuntamente coordenados, diferentemente do exame estrutural de regra de incidência, desta

forma, a absolutização pode terminar com a própria segurança jurídica como instrumento de garantia da liberdade, da igualdade e da dignidade.

Assim, em apertada síntese, a segurança como princípio, deve ser diferenciada da norma. Vez que a norma descreve o que é permitido, proibido e obrigatório. Já como princípio, é subjetivo. Entretanto, tem como função assegurar os resultados da norma, desde o momento em que esta vigorou no mundo jurídico e mesmo após sua inexistência, se juridicamente válida ou se inválida, tenha o requisito da boa fé.

2.5 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal em seu art. 145 outorgou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios competência para instituir tributos, sendo esta a principal fonte da receita dos entes federativos. Em contrapeso, no art. 150 estabeleceu freios para limitar o impulso tributário dos entes federativos.

As Limitações ao Poder de Tributar é o disciplinamento jurídico das competências outorgadas. Em sentido *lato*, são como barreiras instituídas pela própria Constituição Federal, para que o Ente Tributante não exceda o exercício de suas atribuições, impondo, desta forma, ao contribuinte, uma carga onerosa insuportável.

Os princípios constitucionais, as imunidades e as isenções são barreiras legais que limitam o poder do Estado em tributar. Neste momento do trabalho iremos analisar os limitadores em relação ao ICMS sem, contudo, esgotar o tema.

2.5.1 Princípio da legalidade

A constituição Federal em seu art. 150 explicita o princípio da legalidade tributária, preconizando que não haverá instituição ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. Também o código Tributário Nacional, em seu artigo 97, dispõe sobre a obrigatoriedade de lei para instituir tributos.

Neste sentido, fundamenta a doutrina que qualquer ente de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, ou seja, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei.

Sobre o assunto, Schoueri (2012) afirma:

O conteúdo do Princípio da Legalidade, não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: também o consequente normativo, isto é o *an* e o *quantum debeatur*, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei. Vale dizer, tanto o antecedente (hipótese) como o consequente jurídico tributário são matérias de lei. Noutras palavras, exige-se que toda a regra matriz de incidência tributária decorra da lei. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado nas fórmulas de quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis (SCHOUERI, 2012, p. 332)

Coaduna com esse entendimento, Amaro (2012) ao afirmar o nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, nem do desejo do administrador em ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstâncias o tributo deve ser recolhido. Ao contrário, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos. Requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, sendo necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Machado (2005) afirma que, apesar da rigidez tributária estabelecida pelo Princípio da Legalidade, a Constituição Federal prevê possibilidades de mitigação ao aludido princípio.

Isso se explica porque o constituinte viu em certos tributos um veículo interessante para introduzir no ordenamento jurídico normas indutoras do comportamento dos contribuintes. Ou seja, desejou o constituinte que o Poder Executivo, dentro de certos limites, pudesse valer-se do tributo como um instrumento de intervenção no Domínio Econômico.

Entretanto, não há mitigação tácita ao Princípio da Legalidade em matéria tributária. Quando o constituinte assim desejou, ele expressamente previu a possibilidade de o Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas. Por outro lado, a mitigação dá-se apenas com referência à alíquota. Todos os demais aspectos da hipótese tributária devem estar fixados pela lei, não podendo ser modificados pelo Poder Executivo.

Deve-se atentar ao fato de que, embora idealmente, deveria o legislador definir com precisão a hipótese tributária. Esse mandamento deve ser temperado, quando se considera que o legislador se vale de palavras às quais, por sua própria natureza, apenas são representações de uma ideia. Não se pode esperar que, com o emprego de palavras, afaste-se certo grau de vagueza. Ao contrário, o intérprete sempre encontrará, ao lado de situações claramente incluídas na hipótese abstrata e de outras claramente excluídas, aquelas que se colocarão em área de penumbra, em que, em última instância, o Poder Judiciário é que definirá se há, ou não, a incidência.

Ademais, em uma sociedade complexa, não se pode esperar do legislador que ele empregue termos tão precisos a ponto de cobrir, caso a caso, todas as inúmeras situações da vida que revelam a possibilidade da tributação. Tampouco seria isso desejável, já que novas situações surgiriam, a exigir, a cada segundo, nova atividade legislativa. É por isso que boa parte dos doutrinadores vem reconhecendo que, em matéria tributária surge o emprego, pelo legislador, de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, sem que por isso se fira o Princípio da Legalidade.

Logo, Princípio da legalidade visa garantir a segurança na relação entre o contribuinte e o Estado. Desta forma o fisco não pode, sem base legal, lançar e arrecadar tributos. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por lei, está proibido se renunciar aos créditos tributários ou transacionar. Assim, em regra, os tributos só podem ser instituídos e majorados por meio de lei.

Desta forma, apenas a lei obriga o pagamento de tributo, bem como deve definir minuciosamente todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, sendo necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita. Vale ressaltar que, este princípio pode ser mitigado, entretanto só ocorrerá, quando expressa previsão Constitucional.

2.5.2 Princípio da isonomia

O princípio da isonomia tributária prescreve que não poderá haver instituição e cobrança de tributos de forma desigual entre contribuintes em condições de igualdade jurídica. É corolário do princípio constitucional de igualdade jurídica

encontrado no art. 5º, caput, da Constituição Federal. O princípio da isonomia, do mesmo modo, é encontrado na Carta Magna, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988)

A igualdade não se confunde com a identidade. E a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, e sim o Princípio da Igualdade. Dito de outro modo, a Constituição não preconiza um tratamento absolutamente idêntico e sim, um tratamento diferenciado, com base nas diferentes situações fáticas encontradas.

A legislação não pode fazer discriminação sem fundamento, parece contraditório, mas o princípio da isonomia pressupõe tratamento diferenciado. Contudo, um tratamento diferenciado, que se justifique e que tenha por base as desigualdades individuais.

Existe isonomia no direito tributário. O Fisco não deve tratar exatamente da mesma forma todos os sujeitos passivos, devendo levar em consideração a capacidade contributiva individual. Pela enunciação constitucional, torna-se defeso qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida, independentemente, da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Sobre o tratamento diferenciado em relação a capacidade contributiva, Luciano Amaro afirma que “devem de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva*, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.” (AMARO, 2012, p 360).

Schoueri (2012) destaca que o Princípio da Igualdade encontra-se desatendido quando situações iguais são tratadas de modo diferente. Do mesmo modo, pode se considerar ferido o Princípio da Igualdade quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado. Neste caso, dir-se-á que houve arbítrio e, portanto, igualmente foi ferido o Princípio da Igualdade.

Pelo exposto, o princípio da igualdade é uma proteção à pessoa. Visa garantir um tratamento isonômico entre os contribuintes, entretanto, para que seja garantida

a finalidade a qual foi instituído, deve atentar a legislação para capacidade contributiva, pois a não diferenciação também fere o princípio da isonomia.

2.5.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva apresenta-se como um dos desdobramentos do princípio da isonomia. O artigo 145, § 1º da Constituição Federal dispõe que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”.

Segundo Amaro (2012), ao instituir o tributo, a lei deve cuidar da aplicabilidade da alíquota, verificando a capacidade econômica do contribuinte, assim afirmou:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto). (AMARO, 2012, p. 370).

O princípio da capacidade tributária busca ainda o equilíbrio, evitando uma tributação excessiva.

No entendimento de Schoueri (2012), a tributação segundo a capacidade contributiva pode assumir duas feições: a absoluta e a relativa. Enquanto do ponto de vista relativo à capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, no sentido absoluto, ela é um critério a ser empregado para distinguir quem será contribuinte.

Quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, se ele pode, ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume em saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação. No primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência, ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, a capacidade de ser contribuinte. É, neste sentido, algo além da mera capacidade econômica, já que a capacidade contributiva compreende aquela parcela da riqueza de que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade.

A capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo disponível. Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. Terá ela, talvez, capacidade econômica, entretanto, pode não ter capacidade contributiva.

Nesta acepção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias. Não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado, visto que o serviço público é sempre de interesse público, ainda que dirigido a alguém. Assim, no sentido subjetivo, o Princípio da Capacidade Contributiva não se limita aos impostos, mas também se aplica as taxas.

Deve o legislador, na medida do possível, ou ao máximo possível, buscar alcançar a capacidade contributiva. O princípio exigirá que se busque a mais exata. A alíquota do tributo não pode ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade contributiva manifestada. Neste sentido, Paulsen (2014) afirma que a progressividade das alíquotas é uma forma de concretizadora do princípio ora estudado.

Uma das formas de se atender a este princípio é a progressividade das alíquotas, de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo. Exemplo desta progressividade de alíquotas é o Imposto de Renda, com as seguintes faixas: isenção, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%". (PAULSEN, 2014, p. 87).

O próprio dispositivo faculta à Administração, com a finalidade de dar maior efetividade ao cumprimento deste princípio, "identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

Neste diapasão, apresenta-se a Lei Complementar n.º 105/2001 que em seu artigo 6º autoriza as autoridades e os agentes tributários dos entes políticos a examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, sem necessidade de autorização judicial. Cumpre registrar que o dispositivo em comento condiciona esta

autorização à existência de processo administrativo fiscal em curso e à indispensabilidade da medida, a critério da autoridade administrativa competente.

Assim, o princípio da capacidade tributária, busca adequar o tributo à capacidade econômica do contribuinte, cuidando de estabelecer um ideal de incidência em que não ignore as diferenças de riquezas evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição, assegurando o direito ao contribuinte de não ser tributado além de sua capacidade.

2.5.4 Princípios atinentes à unidade econômica e política

Por uma série de “limitações ao poder de tributar”, procurou o constituinte impedir que o tributo fosse utilizado de modo a ameaçar a unidade do País, em termos políticos e econômicos. Assim, dispõe o texto constitucional:

Artigo 151, I, que veda à União:

Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (BRASIL, 1988)

Artigo 152 da CF, pelo qual se veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Artigo 155, § 2º, I, CF, o qual, tratando do ICMS, disciplina as operações interestaduais, determinado que o imposto.

“Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” (BRASIL, 1988)

As referidas limitações devem ser compreendidas à luz do objetivo constitucional da unidade política do País. Reflete, em primeiro lugar, a liberdade de ir e vir e a liberdade de comércio, apoiada também no Princípio do Federalismo. Também estão em consonância com o art. 219 da CF, que assegura a proteção do

mercado interno, enquanto patrimônio nacional, com a Soberania Econômica e com o Princípio da Livre Concorrência previsto no art. 170, I e IV, da Constituição Federal. Enquanto estes Princípios asseguram, de um lado, um tratamento tributário diferenciado, visando à sua promoção, surge simultaneamente, um caráter negativo, por meio das limitações acima.

Verdadeiramente, significaria muito pouco o Princípio da Soberania Nacional sem um mercado único. Ao contrário, o próprio nascimento dos Estados nacionais relaciona-se com a busca de unificação de mercados.

Por outro lado, Amaro (2012) afirma que o constituinte buscou a unidade do mercado, mesmo conhecendo a peculiaridade de cada ente federado sem, contudo, perder de vista a redução das desigualdades regionais.

[...] A busca de um mercado nacional único e indiferenciado tributariamente não fez o constituinte perder de vista o objetivo de redução de desigualdades regionais, cuidando, ele mesmo, de prever uma exceção a não diferenciação, ao admitir, no artigo 151, I, a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. (AMARO, 2012, p. 372)

Tem-se, aqui, em matéria tributária, o reflexo do mandamento constitucional aplicável a toda intervenção sobre o Domínio Econômico, que se deve dirigir nos termos “do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento” (art. 174, § 1º, da Constituição Federal).

Pelo que foi exposto, entende-se que quis o constituinte, preservar a unidade federativa e ainda resguardar a livre concorrência de mercado, sem, contudo, abrir mão de um equilibrado desenvolvimento nacional, desta forma instituiu mecanismos indutores de benefícios a fim de reduzir as desigualdades regionais.

Além dos princípios o texto constitucional também limitou o poder de tributar por meio das imunidades e isenções é o que analisaremos no tópico seguinte.

2.6 IMUNIDADES E ISENÇÕES

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, a

competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou bases econômicas nelas referidas, relativamente aos tributos, que a própria regra constitucional negativa de competência específica.

No ensinamento de Coêlho (2012, p. 439) “a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.” Ou seja, somente a Constituição é competente para conceder imunidades.

O texto constitucional não refere expressamente o termo “imunidade”. Utiliza-se de outras expressões: veda a instituição de tributo, determina a gratuidade de determinados serviços que ensejariam a cobrança de taxa, fala de isenção, de não incidência. Mas, em todos esses casos, em se tratando de norma constitucional, impede a tributação. Sobre o assunto Amaro (2012) afirma, a imunidade é a exclusão, por meio da Constituição de pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

No entendimento de Paulsen (2014), o próprio STF já reconheceu a natureza de imunidade a essas regras constitucionais de “não incidência” e “isenção”. É o caso do RE 212.637, que cuidou do art. 155, § 2º, X, a, ou seja, da imunidade ao ICMS das operações que destinem mercadorias ao exterior, e da ADI 2028, que tratou do art. 195, § 7º, acerca da imunidade às contribuições de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social.

É importante considerar que, embora haja a referência, no texto constitucional, à isenção e a não incidência, trata-se de imunidades inconfundíveis com as desonerações infraconstitucionais. Elevadas a normas constitucionais proibitivas de tributação, deixam de ser simples isenções ou não incidências, assumindo verdadeiro caráter de imunidade.

Para Paulsen (2014), a isenção é benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e seu exercício. Tendo sido instituído determinado tributo, surge a isenção como um modo de desonerar determinado contribuinte ou operação. Coêlho (2012) conceitua a isenção como:

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional

heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição). (COELHO, 2012, p. 439)

A isenção tem como fonte a lei, tal qual a norma instituidora do tributo. A não incidência, por sua vez, é simples consequência do fato de determinada situação não se enquadrar na hipótese de incidência (também chamada regra matriz de incidência tributária). Por vezes, contudo, o legislador torna expresso a não incidência, modelando ou restringindo a própria norma de incidência.

Assim compreendemos que imunidade e isenção constituem juntamente com os princípios constitucionais, limitadores ao poder de tributar. A Constituição Federal é o instrumento legítimo para conceder as imunidades, tornando pessoas, coisas, bens e serviços inatingíveis pelo Fisco. Já as isenções são concedidas por meio de lei infraconstitucional, que também afasta a cobrança do tributo.

Finalmente conclui-se este capítulo, que tratou da segurança jurídica em diferentes aspectos, bem como das limitações ao poder de tributar. Vale ressaltar que apresentamos apenas os limitadores atinentes ao tema deste trabalho e sem a pretensão de esgotar a temática.

No capítulo seguinte estuda-se a Guerra Fiscal em sua complexidade e buscaremos responder a seguinte questão: As políticas de concessão de benefícios fiscais ofendem o princípio da legalidade e consequentemente a segurança jurídica no tratamento isonômico ao contribuinte?

3. GUERRA FISCAL

A Guerra Fiscal pode ser compreendida, segundo SCAF, (Apud CATÃO 2004,) como uma situação de disputa econômica entre os entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visa obter para seu respectivo território um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de créditos com menor custo, dentre outros.

Cabe ressaltar que a guerra fiscal ocorre em âmbito internacional, entretanto, o enfoque desse trabalho é a disputa interna e, sobre essa temática, os doutrinadores Prado e Cavalcante asseveram:

A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governo subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais. (PRADO & CAVALCANTE, 2000, p. 11)

A disputa entre governos estaduais para atrair investimentos ao seu território não é recente. Faria (2010), data que nos anos 60, os entes federados com frequência utilizavam mecanismos de diferimento tributário como recursos para alavancar a industrialização local. Na década seguinte a prática perde ímpeto, passa por um período de acomodação, desaparece dos debates e da mídia. Nos inícios dos anos 90, de forma tímida o tema retorna ao cenário nacional, eclodindo, a partir de 1994, em meio a grande polêmica nacional.

Os Estados passam a utilizar de mecanismos desonerativos, tais como: isenções, redução de alíquotas de base de cálculos e concessão de créditos presumidos, como forma de atrair empresas a investir em seu território, na tentativa de fomentar a economia local e o desenvolvimento regional.

Neste contexto, aduz Faria (2010):

Muitos governos estaduais passaram a se autoproclamar desenvolvimentistas, concedendo todo tipo de benesses para que empresas ali passem a funcionar, sem exame mais detalhados das consequências dos favores deferidos e sem se atentarem para a vocação natural do ICMS, principal tributo usado como atrativo para o investimento. (FARIA, 2010, p. 28)

Como mencionado pelo doutrinador e já apresentado neste trabalho, o ICMS tem natureza de imposto fiscal, servindo para arrecadação. Em regra não pode ser utilizado de forma extrafiscal. Ademais, essa prática, na maioria das vezes, viola o artigo 155 § 2º, XII, g, que dispõe sobre as condições para a concessão de benefícios fiscais, nos seguintes termos: “cabe a Lei Complementar: Regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Ou seja, os entes não podem conceder benefícios sem atentar para o dispositivo legal, nesse sentido a lei nº 24/1975, parcialmente recepcionado pela atual Constituição, estabelece que, para a validade da concessão de ICMS, é imprescindível que exista convênio entre os Estados e Distrito Federal no qual os entes representados concordem com a instituição de benefício e se obriguem a respeitar o acordado.

Todavia, os entes federativos passaram a se utilizar da norma indutora de concessão de benefícios fiscais, sem a observância dos dispositivos legais e sem prévia autorização do CONFAZ, surgindo então, acirrada concorrência entre os estados para atrair empreendimentos para seu território e também discussões judiciais sobre a (in) constitucionalidade dos atos e dos prejuízos causados em relação à tributação do ICMS.

Dentre os muitos motivos que ensejam a guerra fiscal, destaca o professor Faria (2010, p. 24) que “a falta de uma política de desenvolvimento nacional e regional é, sem dúvida a principal delas.” Neste sentido, nos termos constitucionais, cabe ao Governo Federal à condução deste processo e não vem ocorrendo, acarretando a fragilização da capacidade de regular as relações federativas. Assim, diante da omissão, os Estados concorrem para atrair investimentos para os seus territórios, sob o fundamento constitucional de reduzir as desigualdades regionais. Sobre o tema, Marcos Nobrega e Carlo Maurício Figueiredo discorrem:

Alguns pontos podem ser considerados para entender o crescimento da guerra fiscal na última década. Um primeiro ponto relevante foi a efetiva ausência de uma política industrial e, sobretudo, regional. O desmanche ou fechamento de agências regionais de fomento foi crucial para esse fenômeno. Sendo assim, a política tributária dos Estados, mediante concessão de incentivos de ICMS, passou a fazer às vezes de uma política industrial, alterando alíquotas efetivas de impostos, muitas vezes ao arrepio da lei. Tal prática levou a uma competição desordenada, promovendo o aumento da concentração industrial em vez de minorá-la, posto que os pequenos Estados, já combalidos em suas finanças, tiveram que conceder, proporcionalmente, mais incentivos para a atração de investimentos, não considerando, muitas vezes, de forma clara o retorno do mesmo. (NOBREGA & FIGUEIREDO, 2002, p. 41)

Com efeito, o descaso do Governo Federal em relação ao balizamento das políticas industriais assentiu que a maioria dos Estados se envolvesse na guerra fiscal, defendida por muitos como único meio disponível para a atração de empreendimentos e, conseqüentemente, geração de emprego e fomento da economia local e ainda é meio eficiente para diminuir as diferenças regionais, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, preconizado no art. 3, III da CFR/88.

Outro fator relevante para a sustentação do conflito fiscal é a sistemática de tributação estabelecida no ICMS, para maioria dos doutrinadores, entre eles Ives Gandra (2014) o imposto deveria de competência da União, entretanto a Constituição Federal estabeleceu a competência aos Estados, em contraposto ao padrão mundial, em que o controle é mantido pelo ente Federal ou pelo menos compartilhado, garantindo assim, ao poder central algum nível de influência reguladora, ainda temos, após a reforma tributária de 1967, a adoção do princípio da origem na formatação do ICMS, que transformou em um típico imposto sobre a produção, que é completado pela não isenção para os bens de capital.

Para Marques, (2010) outro fator que revigorou a guerra fiscal foi o retorno de investimentos do capital privados interno e externo no país. Em 1992 o Brasil iniciou um ciclo de desenvolvimento, ocorreu a estabilização econômica, foram desenvolvidas políticas públicas voltadas para abertura comercial e financeira, além da criação do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), então diante da falta de políticas de desenvolvimento em nível nacional e regional e observando que o movimento de concentração estavam esvaziando, os Estados viram a chegada de novos investimentos, como única oportunidade para promover o desenvolvimento em seu território.

De acordo com Prado & Cavalcanti (2000) vale registrar que as primeiras manifestações acerca de guerra fiscal induziram alguns analistas a sugerir a hipótese de que os benefícios concedidos estariam sendo decisivos não somente para alocação do investimento como também para a sua realização. Posteriormente percebeu-se um equívoco nesta análise, visto as decisões de investimento de o setor privado estar relacionados a fatores ainda maiores, como disputa de mercado, estabilidade no sistema macroeconômico e condições de valorização e financiamento do conjunto das atividades produtivas, assim “o peso dos incentivos fiscais se verifica principalmente na determinação da localização dos empreendimentos e não na própria tomada de decisão, condicionada por horizontes mais estáveis de planejamento”. (PRADO & CAVALCANTI, 2000, p. 18)

Ainda assim a guerra fiscal vem perdurando, provocando disputas entre os Estados, tanto na busca de novos empreendimentos, quanto na represália que são adotadas por aqueles que se sentem prejudicados e buscam, nas medidas judiciais resguardar seus direitos, havendo clara ameaça ao pacto federativo e a segurança jurídica.

3.1 CONSEQUÊNCIAS DA GUERRA FISCAL DO ICMS

Embora não sejam protagonistas da guerra fiscal, os contribuintes dela participam indiretamente, e podem sofrer imensos prejuízos em face da incerteza jurídica quanto à manutenção dos benefícios dos quais usufruem.

No caso de declaração de inconstitucionalidade da legislação concedente, expõe-se o contribuinte ao recolhimento das importâncias alcançadas pelo benefício fiscal, adicionadas das correções legais inerentes. Segundo Marques (2010) a declaração de inconstitucionalidade do instrumento legal concessor de benefício fiscal, traz consigo severa consequência:

Uma vez declarada a inconstitucionalidade do benefício fiscal, com efeitos *ex tunc*, a cobrança do quantum beneficiado torna-se obrigatória pelo Estado concessor do incentivo. [...] A norma editada pela Suprema Corte terá efeito dúplice, eis que, além de retirar do sistema o veículo legislativo que trouxe o benefício tributário, determinará ao Estado concessor de incentivo que passe a exigí-lo, sob pena de afronta à Constituição e à Lei de Responsabilidade Fiscal. (MARQUES, 2010, p. 58)

A existência de clima de incertezas e insegurança jurídica é fator negativo determinante na definição de investimentos por parte dos agentes econômicos. A concessão de benefícios, por parte dos entes federados, às vezes de forma arbitrária, põe em cheque o pacto federativo.

Com a complexidade instalada na sua concepção legislativa, com os tratamentos díspares das diferentes administrações tributárias, com um imenso arsenal de desonerações, sendo alguns legais e outros irregulares, bem como, todo o clima instalado de incertezas, que fere gravemente a segurança jurídica, o ICMS “causa danos à competitividade, ao equilíbrio federativo e à equidade”, conforme palavras de José Roberto Afonso (2013).

Outro efeito nefasto é o aumento das desigualdades regionais, uma vez que os incentivos são concedidos por muitos Entes Federados, de forma indiscriminada. Assim, os industriais se instalam onde existem condições estruturais mais favoráveis, obviamente, encontrados em Estados mais ricos.

Ainda temos como consequência a perda de capacidade de planejamento e de controle efetivo dos poderes públicos sobre as estratégias de desenvolvimento, pois segundo Faria (2010) os governantes passaram agir em função dos interesses das empresas privadas.

[...] os governos estaduais orientados por pelas disputas, acabam por subordinar suas políticas de desenvolvimento a empresas privadas, comportando-se muitas vezes como avalistas e porta-vozes desses interesses, em princípio identificados com o interesse público. (FARIA, 2010, p. 142).

Assim, o setor privado vem sendo beneficiado em detrimento de prejuízos acumulados pelos Estados.

Analisando a questão, sob o ângulo da Federação, observa-se que um dos principais efeitos é a redução da receita dos Estados efetivamente disponível, prejudicando a provisão pública de bens e serviços.

3.2 A CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS

Sobre a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS existe divergência doutrinária e jurisprudencial. Alguns doutrinadores, como: Ives Gandra

(2014) e Torres (1999) entendem ser inconstitucional qualquer incentivo unilateral concedido por Estados, a fim de atrair atividade econômica ao seu espaço geográfico, estes apontam fortes argumentos, mostrando na literalidade do diploma legal, a ilegalidade de tais práticas, em contraposto, outros doutrinadores, como: Carvalho (2012) e Ávila (2014), são mais inovadores, e não menos incisivos e hábeis em suas argumentações, fazendo uso da aplicabilidade dos princípios Constitucionais, analisam o caso concreto, também a luz da constituição, com maior sensibilidade e veem ser justa e necessária a concessão de incentivos, não havendo qualquer ofensa ao diploma legal. Neste contexto, convém analisar o que se discute no cenário nacional, luz da Constituição Federal da República, a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS.

Na perspectiva de Amaro (2012) o ICMS deveria ser no Sistema Brasileiro “um tributo federal ou centralizado, como ocorre na maioria dos países que adotam a técnica de valor agregado”, desta forma, evitaria disputas entre estados, afastando a tão fatídica guerra fiscal.

Sobre o ICMS, Martins (2014), afirma que é um tributo de “vocação Nacional”, entretanto foi regionalizado na Emenda Constitucional n.º 18/65, pelo Código Nacional Tributário e pelas Constituições de 67 e de 88. Não adotou o país a compensação de base, mas de imposto contra o imposto, conforme determina o art. 155,   2 , I da Constituição Federal:

Art.155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n  3, de 1993)

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional n  3, de 1993)

  2  O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n  3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa   circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (BRASIL, 1988)

Assim, o constituinte atribuiu competência tributária do ICMS aos Estados. Cabendo a estes, dentro do limite legal estabelecer as alíquotas. O que ocasionaria um indiscutível impacto nas operações interestaduais. Nesse sentido o art. 155,   2  IV, V e VI:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais. (BRASIL, 1988)

Nestes termos e, fortalecendo o princípio estampado na Lei complementar n.º 24/75, achou por bem, o constituinte, estabelecer todo um sistema de determinação de alíquotas estaduais e interestaduais pelo Senado Federal, objetivando inibir a competitividade desleal entre produtos advindos de Estados com de incidência de ICMS, daqueles que não ocorre a incidência do tributo, bem como garantir a unidade federativa. Nesse sentido explicita Martins:

Eliminar os riscos de que os incentivos outorgados por um Estado tivesse impacto de descompetitividade em relação a Estados que dele recebesse mercadorias com ICMS estimulado, mediante a exigência de aprovação de alíquota mínima para a operação internas e máximas nas mesmas operações, e ainda:

Estabelecer alíquotas aplicáveis para as operações interestaduais e de exportação;

Exigir unanimidade de Estado e do Distrito Federal para aprovar tratamento mais favorável às operações internas – e, implicitamente, para as externas;

Exigir que as alíquotas internas não fiquem abaixo das previstas para as operações interestaduais, salvo acordo de todos e Distrito Federal. (MARTINS, 2014, p. 49)

Corroborar com esse entendimento Torres (1999), ao mencionar que as isenções, incentivos e benefícios aplicados por Estados e Municípios, impuseram a necessidade de votação unânime para não provocar favorecimento, no mercado interno. O que resta é reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade

decorre de não ter o constituinte estabelecido quórum menor para a aprovação dos estímulos fiscais.

Desta forma, o art. Segundo entende Martins (2014), 155 § 2, VI determina que, somente pela deliberação unânime dos Estados, as alíquotas internas podem ser inferiores às estaduais, embora para a definição das alíquotas interestaduais e de exportação, o Senado, por maioria absoluta, deve determinar quais as alíquotas aplicáveis. É possível fazer essa dedução, uma vez que o diploma legal menciona os Estados e o Distrito Federal, ademais, corrido sem autorização unânime, poderiam provocar descompetitividade.

Para definir uma alíquota uniforme entre os Estados, basta o voto da maioria absoluta do senado, pois nenhuma competitividade será gerada, não havendo maior ou menor onerosidade por força de incentivos dados.

Havendo conflitos entre Estados para as alíquotas internas, não estaduais, 2/3 do Senado Federal poderá deliberar para fixar alíquotas máximas para os Estados e Distrito Federal, que não poderão ser ultrapassadas, ressaltando que, as alíquotas internas não podem ser inferiores às aplicáveis às operações interestaduais. Neste caso, o Senado age em nome da Federação, prevalecendo, pois, a possibilidade de quórum inferior à Unidade,

Não há hipótese de acordo entre Estados. Pois, cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é requisito essencial. É de se lembrar de que o inciso VI, refere-se expressamente à letra “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155, referente a estímulos fiscais, estabelecendo assim, regra de unanimidade para evitar descompetitividade nas deliberações de Estados e Municípios. Por isso, o constituinte não fala em maioria e nem em 2/3, como nos incisos anteriores, mas em unanimidade, ou seja, a deliberação de todos os entes regionais.

Neste mesmo sentido, foi julgado a ADI n. 3936, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes, em que considera a ausência de convênio para concessão de benefícios, violação ao texto constitucional.

Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade.

2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes.

3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada

"guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes.

4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. (grifo meu)

5. Medida cautelar deferida.

(Disponível em

STF.JUSBRASIL.COM.BR/JURISPRUDÊNCIA/14727280/MEDIDA-CAUTELAR-NA-AÇÃO-DE-INCONSTITUCIONALIDADE.ADI39636-PR)

Nesta linha de raciocínio o professor Martins (2014) entende que, a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre a luz da Constituição de 1988 do próprio texto supremo.

Ademais o art. 146-A da Constituição Federal preconiza:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (BRASIL 1988)

Embora aplicável a todos os tributos, diz respeito especialmente ao ICMS, reforça a interpretação da unanimidade de Estados e Distrito Federal para concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais. O artigo, porém, dá destaque à lei complementar como instrumento de prevenção à descompetitividade tributária, em que cuidando de normas gerais em matéria tributária, obriga todas as entidades da Federação.

O dispositivo torna claro que aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, por óbvio, não foi outorgada a mesma faculdade de produzir uma norma geral capaz de obrigar toda a Federação, a fim de evitar a descompetitividade.

Nitidamente, o artigo 146-A consagra o princípio da livre concorrência, esculpido no inciso IV, do artigo 170 da CF/88, assim redigido:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]
IV - livre concorrência.
(BRASIL, 1988)

É de suma importância a análise do artigo 151, inciso I, da CF/88, em que se observa que, qualquer política para reequilibrar desequilíbrios regionais, em matéria tributária, só pode ser de responsabilidade da União, como se verifica da leitura do artigo, vejamos:

Art. 151. É vedado à União:
I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (BRASIL, 1988)

Segundo Martins (2014), é claro que, apenas e exclusivamente a união pode fazer políticas que afetem a competitividade, em prol de desenvolver regiões mais pobres do país. Essa é a única forma de descompetitividade constitucional e que não fere o inciso II do art. 150, nem o inciso IV do art. 170, porque viabiliza alcançar o objetivo previsto no art. 3º, III da CF e se coaduna com as regras do artigo 155, § 2º, inciso IV, V e VI da Lei maior.

Sobre o desenvolvimento regional aduz Torres (1999) ser legítimo, desde que obedecida, a legislação e convênios vigente.

Todo incentivo fiscal concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e o desenvolvimento regional ou nacional. No entanto, as normas tributárias indutoras devem obedecer às divisões do exercício do poder público, verificando as competências tributária e reguladora. Assim, os entes federativos podem conceder incentivos fiscais desde que não estejam regulando matéria alheia à sua esfera de poder. (TORRES, 1999, p.152)

Ainda o artigo, 155, § 2º, letra g, do inciso XII da Constituição Federal, assim redigido:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
XII - cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;

- b) dispor sobre substituição tributária;
 - c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
 - g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- (BRASIL, 1988)

Não pode, portanto, quebrar tal preceito fundamental, que permitiu que um tributo de vocação nacional fosse regionalizado, sem que unidades federativas viessem a ser prejudicadas quando contrárias à concessão de estímulos. Vale dizer, que não tenham seus produtos sujeitos à concorrência predatória, em virtude de incentivos concedidos por uma unidade da federação, para os mesmos produtos nela produzidos.

Nesta linha de raciocínio, conclui-se que, parte da doutrina que entendem ser inconstitucional qualquer concessão de incentivos fiscais, mesmo sob a alegação de diminuir as desigualdades regionais.

Entretanto, temos doutrinadores e jurisprudências que caminham em sentido contrários, em uma linha de raciocínio bem fundamentada, nos quais entendem que são legítimos os benefícios fiscais concedidos em ICMS, não afrontando de forma alguma a Constituição, ao contrário.

No entendimento Carvalho (2014), os incentivos fiscais configuram um estímulo de índole econômica, introduzido pelo Poder Público, para viabilizar o crescimento econômico, fomentar a economia, reduzir as desigualdades sociais.

No que tange ao ICMS, é consenso que o tributo que não esconde sua tendência para assumir caráter de exação nacional, entretanto, é preciso observar que o sistema tributário brasileiro é organização normativa bem construída, não faltando princípios valorativos ou limitadores, para iluminar os seguimentos controvertidos, logo não constitui um problema intransponível por ser ele um tributo estadual.

Ademais, o estudo das normas jurídicas que disciplinam concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais de ICMS deve ser interpretado à luz do ordenamento como um todo, único e uno, fugindo desta forma, de construções que se mantenham atreladas à literalidade, presa a suporte físico e que poderiam provocar conclusões precipitadas e em descompasso com a orientação da ordem em vigor, ou seja, deve a norma ser interpretada levando em consideração os princípios constitucionais.

Para Amaro (2012), todos os impostos são susceptíveis de serem estruturados para alcançar fins extrafiscais, entretanto alguns se prestam com maior eficácia a tais expedientes. “É o caso do ICMS, para qual, o propósito constituinte, ao atribuir respeito à essencialidade, já lhe atribuiu um forte pendor a extrafiscalidade,” (CARVALHO, 2014, p. 38).

O ICMS é um tributo estadual, desta forma, pode ser utilizado como instrumento para fomentar a produção e o comércio de determinado segmento geográfico, promovendo o desenvolvimento socioeconômico.

Ao analisarmos o art. 151 da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.
(BRASIL, 1988)

Constata-se que o texto constitucional, refere-se, expressamente, a possibilidade de concessão de incentivos fiscais voltados para o equilíbrio do desenvolvimento econômico entre as regiões do Estado brasileiro. O dispositivo consagra o princípio da uniformidade geográfica e determina que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo o território Nacional, vedando qualquer distinção ou preferência entre os entes federados, em prejuízo aos demais.

A única circunstância apta para permitir o tratamento tributário diferenciado é a concessão de incentivos fiscais, com o propósito de redistribuição da riqueza no território nacional, promovendo desenvolvimento socioeconômico de certas regiões do país. (MACHADO, 2004, p. 345)

Assim as normas federais que instituem incentivos para a alteração de investimentos, objetivando o crescimento econômico admitem tratamento tributário diferenciado para determinadas regiões. Mediante esse suporte constitucional tem-se a instituição de benefícios fiscais para que as atividades privadas se instalem e se desenvolvam dentro de certos limites territoriais. Consideradas mais carentes de desenvolvimentos, são as áreas mais distantes dos grandes centros.

Tais finalidades são reiteradas no art. 170 da Carta Magna que, ao disciplinar a ordem econômica, prescreve:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...]
VII - redução das desigualdades regionais e sociais.
(BRASIL, 1988)

Esse dispositivo presta-se a caracterizar um dos objetivos da República Federativa do Brasil, enunciado no art. 3º, III, do Texto Constitucional, consistente em “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Neste sentido aduz Carvalho (2014, p. 62): “Não é apenas possível, como efetivamente recomendável o emprego de normas instituidoras de impostos, como o ICMS, para implemento das metas enfáticas e repetidamente prescrita pelo Texto Magno.”

É cediço que a Constituição Federal instituiu no art.155, § 2º, inciso XII, a Lei Complementar como instrumento da norma jurídica tributária do ICMS, ocorre que, no entendimento de Carvalho essa prerrogativa para legislar sobre normas gerais atinentes ao ICMS, conferida ao legislador nacional, não se faz em exclusão à competência dada ao aos Estados e Distrito Federal para editar seus atos normativos instituidores do tributo.

Assim, não é a lei complementar de que se trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, que institui o ICMS no interior de cada Estado e no Distrito Federal. Tais atos cabem apenas aos entes a quem a Carta Maior tenha atribuído aptidão para tanto, quais sejam, Estados e Distrito Federal. E essa outorga é indelegável.

A Circunstância de que o exercício dessa competência, no que diz respeito à letra g, esteja limitado aos termos da lei complementar, faz-se em respeito ao princípio federativo, com o objetivo de respeitadas as diversidades entre as regiões, promover a igualdade, refletido na homogeneidade da tributação do ICMS. Essa compreensão é indispensável para que se possa fixar o alcance da legislação complementar e, mais especificamente, do instrumento eleito por ela para tratar a concessão e revogação de incentivos e benéficos fiscais.

3.3 A FUNÇÃO DOS CONVÊNIOS A DISCIPLINA JURÍDICA DO ICMS

Se tratando dos convênios na disciplina jurídica do ICMS, como já foi analisado, o art. 155, II da Constituição Federal conferiu aos Estados e Distrito Federal a atribuição de instituir o ICMS e o artigo 146 I a III preconiza a necessidade de lei complementar para preservar a uniformidade e harmonia do ordenamento jurídico-tributário. E exatamente objetivando o funcionamento do sistema que o constituinte atribuiu à lei complementar a função de dispor sobre uma série de elementos indispensáveis à percussão jurídica do ICMS.

Prevendo a possível demora do Congresso Nacional em editar a lei, o constituinte, no art. 34, § 8º do ADCT autorizou temporariamente, enquanto houvesse omissão legislativa o uso de convênios pelos Estados e o Distrito Federal. Devendo os convênios vigorar até a edição da Lei Complementar, desse modo, com a edição da Lei complementar 87/96 os convênios que tinham por regulamentação do ICMS foram expurgado do ordenamento brasileiro.

Entretanto, não significa o esvaziamento da figura dos convênios, eles subsistem e são essenciais para disciplinar matérias específicas que foram indicadas de forma expressas na Carta Magna,

E, segundo o entendimento de Coêlho (2012):

Os convênios não se sobrepõem às legislações estaduais e muito menos, às nacionais. Cada qual tem seu tempo e seu campo privativo de atuação. Inadmissível, portanto que os Estados e o Distrito Federal, estabeleçam prescrições que contrariem o disposto na Constituição. (COÊLHO, 2012. p. 583)

Apresenta especial relevo, na legislação do imposto em comento, a competência atribuída ao órgão formado pela reunião de representantes do Governo Federal e do poder executivo dos Estados e Distrito Federal para celebrar convênio, como forma de deliberação acerca de peculiaridades inerentes ao ICMS, cuja denominação é Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, “sendo curioso notar que consiste em entidade carente de regulamentar constituição jurídica, por falta de veículo introdutor de caráter fiscal”. (CARVALHO, 2014, p. 86).

O assunto é disciplinado pela Lei Complementar n.º 24/75, a qual em seu art. 1º estipula que as “isenções do imposto sobre operação relativa à circulação de

mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênio celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal”.

Os conteúdos relacionados a tal matéria devem ser submetidos aos integrantes do CONFAZ. Nos termos do art. 2º, § 2º, do referido Diploma Legislativo, para deliberar favoravelmente à concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, os Estados e Distrito Federal devem aprová-lo de maneira unânime. E, para acolher convênio que diga respeito à revogação de tais isenções, incentivos ou benefícios de ICMS, a Lei Complementar n.º 24/75 exige a aprovação por quórum de quatro quintos dos membros do CONFAZ. Nesses procedimentos, somente os votos dos representantes dos Estados e do Distrito Federal devem ser computados, cabendo ao representante do poder executivo da União apenas a presidência das discussões.

É preciso considerar, porém, que a Lei complementar n.º 24/75 foi produzida sob Constituição de 1967, tendo por base contexto socioeconômico diverso daquele que se verifica atualmente, no âmbito da vigência da Constituição. E segundo Carvalho (2014), Na época de sua elaboração, a aprovação por unanimidade era requisito indispensável para conferir ao ICMS a uniformidade então constitucional preconizada, hoje esse pressuposto não deve estar presente com tanta rigidez, sendo admissível mitigá-lo em situações peculiares, quando as disparidades socioeconômicas dos Estados e o objetivo de reduzi-las, assim justificarem.

Neste sentido se manifestou o Superior Tribunal de Justiça: Vejamos o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança julgado pelo STJ:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. GUERRA FISCAL. TENSÃO CRIADA ENTRE OS SISTEMAS TRIBUTÁRIOS DOS ESTADOS FEDERADOS DO BRASIL. CONFAZ. NECESSIDADE DE SOLUÇÃO PELA VIA JURISDICIONAL, COM AFASTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSO PROVIDO. 1. A impropriamente denominada guerra fiscal é um mecanismo legítimo dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, para tornar atraentes as operações econômicas com as empresas situadas em seus territórios; a exigência de serem as Resoluções do CONFAZ aprovadas por unanimidade dá aos Estados centrais o poder de veto naquelas deliberações, assim cirrando a tensão entre os sistemas tributários dos Estados Federados do Brasil. 2. Somente iniciativas judiciais, mas nunca as apenas administrativas, poderão regular eventuais conflitos de interesses (legítimos) entre os Estados periféricos e os centrais do sistema tributário nacional, de modo a equilibrar as relações econômicas entre eles, em condições reciprocamente aceitáveis. 3. Recurso provido. (STJ - RMS: 33524 PI 2011/0004872-3, Relatora: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 28/08/2013, S1 – PRI)

Deste modo, se manifestou o ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

A concessão de benefícios fiscais é um mecanismo legítimo para atrair investimentos para regiões pobres e distantes dos grandes centros industriais. Constitui um mecanismo de desenvolvimento social, econômico e tecnológico. E esperar que o CONFAZ aprove ou homologue certa medida de alcance tributário, em prol de todos os Estados é utópico, sendo este um órgão controlado pelos Estados produtores e, mais, as Resoluções do CONFAZ somente são aprovadas por unanimidade e, os entes federados mais ricos têm poder de veto, logo é inviável esperar por ações do Conselho em auxílio aos Estados pobres.

(<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25137795/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-33524-pi-2011-0004872-3-stj/inteiro-teor-25137796>)

E ainda, segundo o ministro, agir da forma estabelecida pelo CONFAZ é permitir um corte nas possibilidades dos Estados periféricos do capitalismo brasileiro, atraírem para os seus territórios, investimentos significativos que possam mudar o perfil do seu processo produtivo e de sua estrutura de produção social tecnológica.

Sobre o assunto, pondera o professor Ávila (2014), os Estados têm lançado mão do instrumento dos benefícios fiscais que, em muitas situações, é a única forma legítima de atrair investimentos. Os entes federados são vítimas do sistema tributário do país, uma vez que a União fica com a maior parte dos tributos recolhidos deixando os estados endividados e sem condições de garantir os direitos constitucionais a ele estabelecidos. Desta forma, nem todo benefício fiscal é arbitrário e ilegítimo ou mesmo uma forma de beneficiar grandes empresas privadas. Na verdade, são instrumentos de concretização do princípio da igualdade, na tentativa de dar um tratamento diferenciado aos diferentes.

Os incentivos fiscais unilaterais, sem consentimento do CONFAZ, são inconstitucionais, no entanto, têm sido praticados. Ocorre que sendo inconstitucional o ato normativo que os estabelecem, os efeitos necessariamente não o são, embora, em regra, os efeitos sejam *ex-tunc*, o próprio STF deve modular os efeitos, em razão da segurança jurídica.

Os atos podem ser inconstitucionais, todavia os efeitos dos atos são protegidos por outros princípios jurídicos, tais como segurança jurídica ou proteção da confiança, devendo ser resguardado pela modulação dos efeitos no controle concentrado ou difuso.

O princípio da segurança jurídico é basilar no ordenamento, exige que o destinatário do tributo conheça o mínimo dos conteúdos da norma que regula sua conduta. Todavia não envolve apenas o presente, mas o passado e o futuro. É preciso haver confiabilidade no que foi garantido no passado, deve ser assegurado no presente e haver a possibilidade de previsibilidade do futuro.

Portanto, no aspecto passado de confiabilidade se situam os benefícios fiscais, devendo vigorar a proteção da confiança. O empresário deve confiar na validade do benefício concedido no passado. É preciso que ele tenha investido e, havendo boa fé, tempo, irreversibilidade, liberdade e patrimônio, não se podem ofender o princípio da segurança jurídica.

Assim, a guerra fiscal, termo pejorativo utilizado para definir conflito gerado entre os Estados e Distrito Federal, em virtude de concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS, tem gerando grande tensão no país, causando conflitos entre os estados. E, conseqüentemente levanta questionamento a respeito da constitucionalidade da concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais em razão, sobretudo em decorrência daqueles concedidos sem a aprovação do CONFAZ.

Neste aspecto, não há consenso doutrinário e nem jurisprudencial. Doutrinadores como Ives Gandra (2014), Torres (1999) apresentam argumentos em sentido de que a concessão de benefícios sem autorização do Conselho Fazendário fere a Constituição e o afronta pacto federativo. Em sentido contrário Paulo de Barros Carvalho (2014) e Luciano Amaro (2012), entre outros coadunam do entendimento que em razão do princípio da legalidade a não adesão a convênios não é inconstitucional, além de que a própria Constituição preconiza a concessão de benefícios fiscais com fundamento de reduzir as diferenças regionais.

3.4 (I) LEGALIDADE DAS CONCESSÕES ISENÇÕES E BENEFÍCIOS FISCAIS EM ICMS

O princípio da legalidade, preconizado na Constituição Federal e já analisado neste trabalho, estabelece que apenas a Lei pode instituir, majorar e minorar tributos. Neste sentido, Amaro (2012) afirma que o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o

Estado cobre tal ou qual tributo, mas qualquer ação relacionada à tributação deve estar expressamente aduzida em lei.

É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. (AMARO, 2012, p. 310)

Embora o princípio da legalidade esteja associado ao rigor normativo, o texto constitucional preconiza a mitigação deste princípio com relação às alíquotas, podendo o poder executivo flexibilizá-las segundo os parâmetros legais, devendo balizar sua atuação com observância aos limites mínimo e máximo estabelecidos.

A possibilidade de variação das alíquotas tem como alvo a regulação do mercado ou da economia do país. Assim, Paulsen (2014) ensina que, diante da necessidade de equilíbrio no mercado, há a possibilidade do Poder Executivo atuar aumentando ou reduzindo esses impostos com vistas promover determinados comportamentos. A lógica de tal flexibilização funda-se no fato desses impostos serem dotados da extrafiscalidade.

Insta salientar que, o texto constitucional faz previsibilidade de mitigação do ICMS, quanto aos combustíveis e lubrificantes, nesse caso, a Constituição Federal excepciona o caráter plurifásico do imposto, exigindo que ele incida uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, conforme disposto no art. 155, § 2º, XII, “h”, devendo sua alíquota, então, por deliberação dos Estados e Distrito Federal mediante convênio, previsto art. 155, § 4º IV. Desta forma, observa-se um precedente de extrafiscalidade do ICMS.

Nesse sentido, convém analisar os convênios em matéria de ICMS em face ao princípio da legalidade.

O art. 155, XII, “g” estabelece competência a Lei Complementar para “regulamentar as formas de concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais”. E de acordo com ensinamentos de Sacha Calmon, o que cabe à lei complementar é regular o modo como se processarão os convênios. Evidentemente, a lei complementar não poderá ferir o princípio da legalidade.

Insta acrescentar, segundo alude Coêlho (2012), os convênios antecede a previsão da CF/88 e atualmente exercem uma função ilegítima usurpando a competência do legislador, sob a inércia do judiciário.

Os convênios não são invenção do constituinte de 1988. A Carta de 1967 os previa, numa outra redação menos precisa, e a Lei Complementar nº 24 cumpria a função de regular os convênios. O caso é que extrapolou e excedeu os limites processuais que lhe tinham sido balizados e acabou por transformar estas assembleias de estados em verdadeiras Assembleias Legislativas de Estados-Membros, sem legisladores eleitos, contra o espírito da Constituição. Inexplicavelmente, o Judiciário tolerou o agravo. (COELHO, 2012, p. 378)

Especificamente no âmbito de ICMS a reserva de convênios para a concessão e revogação de isenção e demais fórmulas exonerativas não pertencem exclusividade ao Poder Executivo dos estados. O princípio da legalidade permanece no que tange às exonerações tributárias. “O convênio, seu processo, começa nas assembleias de estados federados, mas termina nas Casas legislativas, onde recebem ratificação e conteúdo de lei, conforme o disposto no art. 1º da Lei Complementar n. 24/75”. (COELHO, 2012, p. 445)

O CONFAZ, órgão formado pela reunião de representante do Governo Federal e do Poder executivo dos Estados e do Distrito Federal para celebrar convênios como forma de deliberação acerca de peculiaridades inerentes ao ICMS, desta forma, os conteúdos relacionados a concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais em ICMS devem ser submetidos aos Conselho fazendário, e para que ocorra a deliberação favorável, os Estados e Distrito Federal devem aprová-las de maneira unânime e para revogar os acordos é necessário quórum de quatro quintos de seus membros.

Sobre a unanimidade exigida para concessão de incentivos, também existem correntes doutrinárias divergentes. Martins (2014) considera uma cláusula pétrea, não podendo ser mudada e nenhuma hipótese. Carvalho (2014) compreende que pode ser mitigada, considerando inócua a exigência de unanimidade para sua aprovação, sempre que tiver em pauta o estímulo ao desenvolvimento de unidades federativas que, comprovadamente, encontrem em situação econômico-produtiva precária.

A unanimidade dos votos tem dificultado avanços nas concessões, em face dos interesses dissonantes e, muitas vezes, contraposto dos entes federados. Na

visão de Carvalho (2014, p. 60) “a solução seria reduzir para, para esses casos específicos o quórum de aprovação para dois terços”. Desta forma, se torna possível o estímulo ao desenvolvimento de Estados menos favorecidos, e como consequência promove a redução das desigualdades regionais.

Analisando a fonte do direito tributário brasileiro a luz do CTN, o art. 96 estabelece quais diplomas legais integram da legislação tributária: “A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” Ainda o art.100 institui as normas complementares:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (CTN, 1966)

Assim pode-se assentir que os convênios constitui uma fonte do direito, inserido nas normas complementares.

Convém esclarecer que existe diferença entre lei e normas complementares, segundo Schoueri, as Normas não se confundem com os enunciados constantes das leis, decretos e outros atos normativos. Elas se extraem dos últimos, por um trabalho intelectual do intérprete.

Carvalho (2014) assevera sobre o assunto:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante à forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas. (CARVALHO, 2014, p.62)

Desta forma, pode-se abstrair que mesmo sendo uma fonte do direito, os convênios não estão sujeitos ao princípio da legalidade, uma vez que sua natureza jurídica não é de lei, e sim de normas complementares, e o princípio da legalidade

vincula as leis e não as normas. Assim, os entes federados não possuem a obrigatoriedade de submissão ao CONFAZ, visto que não estão limitados ao princípio da legalidade.

Neste sentido, Coêlho (2012) aponta que não existe afronta ao texto Constitucional, a concessão de incentivos, isenções e benefícios sem aprovação em convênios, uma vez que estes já produziram efeitos e não existem mais no mundo jurídico, como pode ser constatado no art. 34, § 6º e § 8º dos Atos das Disposições Transitórias.

Conclua-se que sem a aprovação das Assembleias Legislativas, os convênios de estados não têm legitimidade para operar quaisquer elementos estruturais do ICMS, e que este imposto está inteiramente sujeitado aos princípios da legalidade (e da anterioridade), não podendo suas alterações vigorar de imediato, sob pena de burla à Constituição. É o que se depreende, a contrário senso, do art. 34, § 6º, do “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

Art. 34, § 6º:

“Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, ‘b’, não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, ‘a’ e ‘b’, e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.”

O constituinte se referia à lei geral do ICMS.

Nem se tome o art. 34, § 8º, do “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” como pedra fundante de delegação legislativa permanente a tais convênios. A permissão foi a um convênio em particular.

Diz o referido parágrafo:

“Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Ali se disse: “fixar normas para regular provisoriamente a matéria”. Noutro giro, para regular o ICMS mediante convênio celebrado nos termos (forma) da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, em caráter – repetimos – provisório. Com a edição da Lei Complementar nº 87/96, os Convênios morreram, os que estruturavam o ICMS, eram provisórios. (COÊLHO. 2012, p. 573)

Ao analisar se a concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais, ofende a Constituição Federal, faz-se necessário uma rápida menção ao princípio da igualdade disposto no art. 150, II da CF, que não remete apenas ao tratamento isonômico, mas também diferenciado que se encontra em desigualdade. Assim leciona Amaro (2012) devem ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual *capacidade contributiva* e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir. Neste sentido, devem ser tratados de forma igual os contribuintes de Estados desenvolvidos, ricos e

industrializados com grande potencial de comércio da mesma maneira dos contribuintes que estão em um local subdesenvolvidos e sem condições de promover o mínimo aos seus cidadãos?

Deste modo, a o que causa a insegurança jurídica não é a concessão de benefícios fiscais, mas a forma com vem ocorrendo, envolvimento a especulações, brigas judiciais e ainda a falta de uma política tributária clara e objetiva. Segundo Faria (2010) os Estados vêm concedendo benefícios fiscais, sem qualquer coordenação, desta forma gera insegurança para os investidores que não conseguem fazer qualquer previsibilidade de futuro e nem mesmo tem garantido os termos estabelecidos no acordo firmado, visto que não são raras decisões judiciais declarando a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, inclusive determinando a cobrança retroativa dos impostos a que deixaram de ser pagos.

Sobre o julgamento das ações constatam-se em análise dos julgados sobre matéria, que as cortes superiores tem tendência a votar pela inconstitucionalidade dos acordos sem a aprovação do CONFAZ, em claro equívoco sobre a função dos convênios.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal 2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense. 3. **Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal". Precedentes.** 4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso. (grifo meu)
(STF - ADI: 3312 MT, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 16/11/2006, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 09-03-2007 PP-00025 EMENT VOL-02267-01 PP-00079 LEXSTF v. 29, n. 341, 2007, p. 43-50 RDDT n. 140, 2007, p. 215)

Vale ressaltar que da análise e muitos julgados, abstrai-se que o STF tem consolidada a ideia de que os convênios são etapas prévias de um ato, cuja competência cabe ao Estado. Entendimento diferente tem Coêlho (2012), para quem os convênios são etapas que antecedem o conjunto de providências legiferantes, por meio dos quais hão de ser introduzidas as isenções, incentivos e benefícios.

Em 2012 o STF publicou um projeto de Súmula vinculante, n.º 69, proposta pelo Ministro Gilmar Mendes, dispondo sobre a Guerra Fiscal, cujo texto:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (BRASIL, PROJETO DE SÚMULA VINCULANTE n.º 69)

Entretanto a Súmula ainda não foi votada. O Senado Federal encaminhou uma solicitação para que o STF ao votá-la levasse em consideração todos os esforços que estão sendo feitos para acabar com a guerra fiscal. Assim sobre o assunto o STF tem permanecido inerte.

É cediço que a preservação do pacto federativo é forte argumento dos doutrinadores como Ives Gandra e Catão que vislumbram a impossibilidade de concessão de benefícios fiscais sem a aprovação do CONFAZ, entretanto é notório a sua fragilidade em qualquer situação de desigualdade, desta forma Carvalho (ano) afirma que o federalismo deve ser analisado em conjunto com os demais princípios.

Schoueri (ano), por sua vez, faz inferência a um dos fins fundamentais da República Federativa, expresso no art. 3º da CF, que é promover o bem-estar de todos, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Neste contexto Sampaio Jr (2014) fez referência ao que chamou de “federalismo solidário”. Este exige pois, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto no horizontal.

Destarte o artigo 151 da Constituição Federal, admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”, conquanto a tributação uniforme seja requisito para a existência de um mercado único, e não obstante a importância deste mercado para o próprio constituinte, houve este por bem relativizá-lo, quando em confronto com seu desejo de redução de desigualdades

regionais, tendo em vista sua finalidade de justiça social e dignidade humana. Logo, não resta ferido o pacto federativo, em vista a concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais.

CONCLUSÃO

Diante da análise empreendida sobre a (i) legalidade da concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais, por parte de Estados e Distrito Federal a empresas privadas, com os objetivos de alavancar a economia local e, conseqüentemente, reduzir a as desigualdades regionais conclui:

1. O ICMS tem previsão constitucional no art. 150 da CF. Sua incidência ocorre nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É um imposto não cumulativo, predominantemente fiscal. Em decorrência de sua essencialidade pode ser utilizado de forma extrafiscal, desde que o Senado Federal fixe alíquotas. A Regra matriz de incidência tributária está descrita na LC n.º 87/1996. Definido em aspectos material, formal, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.
2. O aspecto material define em quais serviços e mercadorias incide a tributação. Ocorre quando firmado um negócio jurídico oneroso, de caráter mercantil em que ocorra a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como, os serviços de comunicação.
3. O Aspecto temporal determina o momento da tributação que, ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e, em caso de importação, na entrada da mercadoria no país, no exato do desembaraçamento aduaneiro.
4. O aspecto espacial do ICMS define o local da tributação, assim é devido o imposto integral ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do Serviço, quando se tratar de importação. E nas operações interestaduais, se o destinatário não for contribuinte o imposto é devido integralmente ao Estado de origem. Sendo contribuinte cobra-se na saída da mercadoria e paga-se também a diferença de alíquota interna ao Estado de destino.
5. O aspecto quantitativo determina a alíquota e base de cálculo do imposto. Cabe ressaltar que, as alíquotas de produtos importados, é de 4% sobre o valor da mercadoria, nas operações interestaduais, cabe ao Senado Federal, por Resolução, estabelecer a alíquota entre 7% ou 12% a depender da

essencialidade do produto tributado. E nas operações internas, o próprio Estado regulamenta o percentual a ser tributado, discricionariamente de 17% ou 18% do valor do produto tributável.

6. O aspecto pessoal define o polo ativo, no caso o Estado ou Distrito Federal que tem a capacidade para instituir o ICMS e o sujeito passivo, ou seja, o comerciante que praticou a operação relativa à circulação de mercadoria.
7. A segurança Jurídica princípio constitucional que visa garantir os efeitos das normas jurídicas, pode ser analisada em diferentes aspectos, quais sejam: como elemento definitório, como fato, como valor e como princípio norma.
8. A segurança jurídica como elemento definitório está relacionada com a convicção de que a norma jurídica instituída é digna de confiança, que todo ato praticado em sua vigência esta minimamente assegurada, possibilitando previsibilidade do que pode ocorrer no futuro. E, para que seja possível esse sentimento de segurança, o ordenamento jurídico deve apresentar certa estabilidade.
9. Assim, a segurança jurídica como fato refere-se à materialidade da norma, refletindo a necessidade das decisões prolatadas no Poder Judiciário e também a legislação ser estáveis, devendo utilizar um critério mínimo de determinabilidade e previsibilidade.
10. A segurança jurídica como valor, parte de uma visão abstrata, de juízo axiológico inerente ao ser humano, mas com finalidade a concretização destes valores, por meio da aplicabilidade das normas jurídicas.
11. A segurança como princípio, deve ser diferenciado da segurança norma, está descreve o que é permitido, proibido e obrigatório, já a segurança jurídica como princípio tem como função assegurar os resultados da norma, desde o momento em que esta vigorou no mundo jurídico e mesmo após sua inexistência, desde que juridicamente válida ou se invalida tenha o requisito boa fé.
12. Para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios tivessem suas fontes de receita e pudesse desenvolver satisfatoriamente suas funções, o art.145 da CF/88 outorgou competência para que os Entes Federados pudessem instituir tributos, entretanto, estabeleceu freios para limitá-los. Constitui limitadores ao poder de tributar: os princípios, as imunidades e as isenções.

13. O princípio da legalidade visa garantir a segurança na relação entre o contribuinte e o Estado, não podendo o Fisco, sem base legal, lançar arrecadar tributos. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por lei, está proibido se renunciar aos créditos tributários, ficando qualquer relação tributária sujeita a disposição legal.
14. Apenas a lei obriga o pagamento de tributo, bem como, deve a Lei definir minuciosamente todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, sendo necessário à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita. Vale ressaltar que, este princípio pode ser mitigado. Entretanto, só ocorrerá mediante a expressa previsão Constitucional.
15. Pelo exposto, o princípio da igualdade é uma proteção à pessoa, visando garantir um tratamento isonômico entre os contribuintes. Entretanto, para que seja garantida a finalidade a qual foi instituído, deve atentar à legislação para capacidade contributiva, pois a não diferenciação da capacidade tributária do contribuinte, também fere o princípio da isonomia.
16. O princípio da capacidade tributária busca adequar o tributo à capacidade econômica do contribuinte, cuidando de estabelecer um ideal de incidência em que não ignore as diferenças de riquezas evidenciadas nas diversas situações eleitas, como suporte de imposição, assegurando o direito ao contribuinte de não ser tributado, além de sua capacidade.
17. Pelo princípio da capacidade contributiva quis o constituinte, preservar a unidade federativa e ainda resguardar a livre concorrência de mercado, sem, contudo abrir mão de um equilibrado desenvolvimento nacional. Desta forma, instituiu mecanismos indutores de benefícios a fim de reduzir as desigualdades regionais.
18. As imunidades e isenções constituem, juntamente com os princípios constitucionais, limitadores ao poder de tributar. A Constituição Federal é o instrumento legítimo para conceder as imunidades, tornando pessoas, coisas, bens e serviços inatingíveis pelo Fisco. Já as isenções, são concedidas por meio de lei infraconstitucional, que também afasta a cobrança do tributo.
19. A guerra fiscal, termo pejorativo, utilizado para definir conflito gerado entre os Estados e Distrito Federal, em virtude de concessão de incentivos, isenções

e benefícios fiscais em matéria de ICMS, sob o fundamento de promover o desenvolvimento da economia local e reduzir as diferenças regionais, tem gerando grande tensão no país, causando conflitos entre os estados, ameaçando o pacto federativo e a segurança jurídica e, conseqüentemente, levanta questionamento a respeito da constitucionalidade das políticas indutoras, em razão, sobretudo, dos benefícios concedidos com aparente arbitrariedade e sem a aprovação do CONFAZ, órgão deliberativo, no que tange a convênios cuja matéria trata de ICMS.

20. Nesse sentido, até o presente momento não há consenso doutrinário e nem jurisprudencial sobre o assunto. Doutrinadores como Ives Gandra e Torres apresentam argumentos em sentido de que a concessão de benefícios sem autorização do Conselho Fazendário fere a Constituição e o afronta o pacto federativo e o princípio da legalidade, em virtude do exposto no art. 156 § 2º IV, da CF e da LC 24/74. Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho e Luciano Amaro, entre outros, coadunam do entendimento que, em razão do princípio da legalidade, a não adesão a convênios não é inconstitucional, além de que a própria Constituição, no art. 174, preconiza a concessão de benefícios fiscais com fundamento de reduzir as diferenças regionais.
21. No que tange à possibilidade de ofensa ao princípio da legalidade, a concessão de benefícios, incentivos e isenções, artigo 96 do CTN, a instituir a fonte do direito tributário e definiu a legislação tributária, especificamente, as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.
22. Da leitura do art. 100 do CTN, os convênios estão inseridos no rol das fontes do direito. Entretanto, não estão sujeitos ao princípio da legalidade, uma vez que sua natureza jurídica é norma complementar e o princípio da legalidade vincula as leis e não as normas. Assim, os Entes Federados não precisam ser submissos ao CONFAZ em decorrência da natureza, da norma a ele estabelecida.
23. Sobre ofensa a segurança jurídica, no caso de concessão dos benefícios fiscais, entende-se que a causa da insegurança jurídica não é a concessão dos benefícios, mas a forma como vem ocorrendo, envolvimento a especulações, brigas judiciais e ainda a falta de uma política tributária clara e objetiva. Os Estados vêm concedendo benefícios fiscais, sem qualquer coordenação,

desta forma, geram insegurança para os investidores que não conseguem fazer qualquer previsibilidade de futuro e nem mesmo têm garantido os termos estabelecidos no acordo firmado, visto que não são raras decisões judiciais declarando a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, inclusive, determinando a cobrança retroativa dos impostos que deixaram de ser pagos.

24. Da análise de julgados, abstrai-se que, o STF tem consolidada a ideia equivocada de que os convênios são etapas prévias de um ato, cuja competência cabe ao Estado: legislar em matéria de ICMS. Entretanto, convênios são etapas que antecedem o conjunto de providências legiferantes, por meio dos quais, hão de ser introduzidas as isenções, incentivos e benefícios.
25. Da possível afronta ao pacto federativo, não resta ofensa em razão do “federalismo solidário”. Este exige, como condição de efetividade, à cooperação entre os Entes Federados e, em razão do artigo 174 da CF, admitir a concessão de incentivos fiscais como forma de promoção para o equilíbrio e para o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões brasileiras. Sendo, a uniformidade tributária, requisito para a existência de um mercado único, o constituinte permitiu relativizá-lo, tendo em vista sua finalidade de justiça social e dignidade humana. Logo, não resta ferido o pacto federativo.
26. Desta forma, a concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS, sem autorização do CONFAZ, não ofende a princípio da legalidade tendo em vista que este vincula apenas as leis existentes e válidas no mundo jurídico. E em sua natureza jurídica, o CONFAZ não é lei.
27. Não afronta a Constituição Federal, quando concedido especificamente em função de reduzir as desigualdades regionais, pois assim determina o art. 174 da CF.
28. Conclui-se ainda, que, havendo concessão de incentivos, isenções e benefícios fiscais, nos limites constitucionais, ou seja, unicamente para reduzir as diferenças regionais, não há ofensa à segurança jurídica.

REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

AFONSO, José Roberto. **ICMS** – Diagnóstico e perspectivas. In O federalismo brasileiro em seu labirinto: crise e necessidade de reformas. Fernando Rezende. Org. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2014.

BRASIL, **Constituição Federativa do Brasil** (1998). Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 11/11/2015.

_____, **Lei Complementar n.º 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 30/01/2016.

_____, **Código Tributário Nacional – CTN**. Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 22/11/2015.

_____, PROJETO DE SÚMULA VINCULANTE n.º 69. Disponível em <https://www.stf.jus.br/portalprocesso>. Acesso em: 19/02/2016.

_____, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF – **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI**: 3312 MT. Disponível em: stf.jusbrasil.com.br. Acesso em 10/02/2016.

_____, SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL - STF: **Recurso Ordinário**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em 02/12/2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da S. **Guerra Fiscal**: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses Ltda. 2014.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense Ltda., 2012.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quariter Latin, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Segurança Jurídica e Normas Tributárias**. Disponível em <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/157>. Acesso em 25/01/ 2016.

JUSBRASIL. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/>. Acesso em fevereiro de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros editora, 2004.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Os precedentes na dimensão da segurança jurídica**. Disponível em http://www.ufpr.academia.edu/LuizGuilhermeMarinoni/Papers/148910/Os_Precedentes_na_Dimensao_da_Seguranca_Juridica. Acesso em 13/01/2015.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Editora, 2010.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo: Mandamentos, 2005.

NOBREGA, Marcos; FIGUEIRÊDO, Carlos Mauricio. **Renúncia de Receita, Guerra Fiscal**. Uma abordagem do art.14 da LRF, Revista Interesse Público - Especial Responsabilidade Fiscal, Porto Alegre, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PRADO, Sergio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo. **Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília: IPA, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.